

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.358/17/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000509918-82
Impugnação: 40.010141152-04
Impugnante: S. A. Fábrica de Tecidos São João Evangelista
IE: 367021500.00-14
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores anteriores a 18/08/11.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – VENDA DE MERCADORIA DEPOSITADA EM ARMAZÉM GERAL COM DESTINO A OUTRO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em nota fiscal de venda de mercadorias, emitida por estabelecimento situado em outra unidade da Federação, anteriormente depositadas em armazém geral situado neste estado, o qual remeteu a mercadoria para a Autuada. Correta a exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida – Decisão por maioria de votos.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente lançamento é decorrente da constatação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de 01/02/11 a 30/04/12, relativo as operações de vendas de mercadorias realizadas por contribuinte estabelecida no estado de São Paulo, as quais foram enviadas para armazém geral situado no estado de Minas Gerais, de onde foram remetidas para a Contribuinte adquirente, ora Autuada.

A Fiscalização verificou que a Contribuinte paulista “Daura Têxtil Exportadora e Importadora Ltda-ME”, vendedora das mercadorias, efetuou o indevido destaque do imposto nas notas fiscais de venda emitidas e a Autuada apropriou-se desses créditos, contrariando o disposto no inciso I do art. 58 do RICMS/02, que disciplina a emissão das notas fiscais nas saídas de mercadorias depositadas em armazém-geral situado fora do estado do depositante, com destino a outro estabelecimento.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 38/51, acompanhada dos documentos de fls. 52/85, oportunidade em que pretende, inicialmente, que seja reconhecida a prescrição, nos termos do disposto no art. 174 do Código Tributário Nacional (CTN), da ação de cobrança do crédito tributário relativo ao mês de fevereiro de 2011.

No seu entendimento, não se trata, o caso, de aplicação da decadência, porque o ICMS pretendido pelo Fisco é o ICMS já declarado, portanto, não se trata de lançamento de um novo tributo, de forma que estaria sujeito à prescrição, uma vez que é o caso de “não homologação de lançamento ocorrido pela declaração do contribuinte”.

No mérito, argui, em síntese:

- que o aproveitamento do crédito deu-se em estrita observância do princípio da não cumulatividade;
- que a operação comercial efetivamente realizada dá direito à utilização dos créditos advindos da operação;
- que em cada operação, não obstante, a existência de mais de uma nota fiscal, o creditamento deu-se somente em relação a uma das notas fiscais, não ocorrendo excesso no aproveitamento.
- que as multas impostas são confiscatórias, cujo montante excessivo exigido não se coaduna com o sistema jurídico.

Subsidiariamente, caso não sejam acatados os argumentos anteriores, requer seja relevada a multa imposta, uma vez que não agiu com dolo, fraude ou simulação; e, caso ainda seja mantida a multa, que seja ela reduzida, pois atualmente corresponde a 04 (quatro) vezes o valor do imposto cobrado, contrariando o disposto no art. 5º, incisos X e XI da Constituição Federal, por violação ao princípio da capacidade contributiva e, também, da proibição do confisco.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 64.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, na manifestação de fls. 88/104, refuta pontualmente todas alegações da Defesa.

Argumenta que não há que se falar em prescrição, no caso em exame, uma vez que o crédito tributário não está definitivamente constituído. Mas que se trata de lançamento de ofício, ao qual se aplica a regra do art. 173, inciso I do CTN, para a contagem do prazo decadencial.

Esclarece todo o procedimento a ser observado no caso de saída de mercadoria depositada em armazém geral localizado em estado diverso daquele em que

está situado o estabelecimento do depositante, invocando as disposições do Convênio ICMS s/n de 1970, as disposições legais e regulamentares.

Invoca dispositivos constitucionais, da legislação complementar e da lei estadual para concluir que a Autuada apropriou-se indevidamente do crédito do imposto, pois o documento fiscal que serviu de suporte para o aproveitamento carece de idoneidade formal para tanto.

Aduz que a decisão do STJ colacionada pela Impugnante não se aplica ao caso dos autos, por não se tratar da mesma matéria.

No que tange ao pedido de redução das penalidades, diz que a lei já estabelece as possibilidades do pagamento do crédito tributário com redução das multas, nos prazos estabelecidos.

Pede, ao final, a procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado para formalizar as exigências nele consubstanciadas relativas ao período de 1º de fevereiro de 2011 a 30 de abril de 2012.

Da Prejudicial de Mérito

A Impugnante apresenta como pleito inicial, o reconhecimento da prescrição da ação de cobrança do crédito tributário, relativo ao mês de fevereiro de 2011, pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 174 do CTN.

De acordo com seus argumentos, não se trata o caso de aplicação da decadência, porque a exigência consubstancia-se em ICMS já declarado por ela, não se tratando de novo tributo.

Todavia, equivoca-se a Impugnante no seu entendimento. Realmente, a prescrição extingue o direito da Fazenda Pública em relação à ação de cobrança do crédito tributário pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da sua constituição definitiva (art. 174 do CTN).

Mas, no presente caso, o crédito tributário ainda está sendo discutido na via administrativa e, portanto, não ocorreu a sua constituição definitiva.

Está-se diante de irregularidades tributárias, que **ensejaram o lançamento de ofício** pela Autoridade Fiscal, nos termos do disposto no art. 149 do CTN, ao qual se aplica a contagem do prazo fixada pela norma ínsita no art. 173, inciso I do CTN, para a contagem do prazo decadencial.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2011 estende-se até 31/12/16. Como o Auto de Infração foi recebido em 18/08/16 (doc. fls. 36), não ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual formalizar o crédito tributário relativo ao exercício de 2011, nos termos da norma ínsita no referido dispositivo legal.

Do Mérito

Conforme relatado, cuida o lançamento em exame do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/02/11 a 30/04/12, relativos a operações de vendas de mercadorias realizadas por Contribuinte estabelecida no estado de São Paulo, as quais foram enviadas para armazém geral situado no estado de Minas Gerais, de onde foram remetidas para a Contribuinte adquirente, ora Autuada.

A Fiscalização verificou que a Contribuinte paulista “Daura Têxtil Exportadora e Importadora Ltda-ME”, vendedora das mercadorias, efetuou o indevido destaque do imposto nas notas fiscais de venda por ela emitidas e a Autuada apropriou-se desses créditos, contrariando o disposto no Convênio S/N, de 1970, que disciplina a forma de emissão das notas na saída de mercadoria depositada em armazém-geral situado fora do estado do depositante, com destino a outro estabelecimento, inclusive no que tange ao destaque do ICMS.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, todos da Lei nº 6763/75.

Conforme se verifica, a Impugnante argui que o lançamento estaria ferindo dispositivos constitucionais, em especial, o que trata da não cumulatividade do ICMS e que, no presente caso, a Autoridade Fiscal teria estornado o ICMS aproveitado, sem razões que restrinjam o seu direito ao crédito, pois relativos a notas fiscais idôneas e cujas aquisições foram quitadas.

Todavia, esse argumento não merece prosperar, conforme se verá.

Importante mencionar, inicialmente, que a regra inserta no art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, remete para a lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre obrigação, lançamento, **crédito**, dentre outros.

Por sua vez a alínea “c” do inciso XII do § 2º do art. 155 da lei maior determina que cabe a lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Confira-se:

Constituição da República

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

(...)

Art. 155

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) - disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...).

Para dar efetividade ao comando constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que estabeleceu normas gerais sobre a apropriação de crédito do ICMS, que em seu art. 23 prescreve:

Lei Complementar nº 87/1996

Art. 23 . O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Nesse mesmo sentido são as disposições da Lei Estadual nº 6.763/75:

Lei Estadual nº 6763/75

Art. 30. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação. (Grifou-se).

O Regulamento do ICMS também não discrepa:

RICMS/02

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação. (Grifou-se).

Observa-se, portanto, que o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e **condições estabelecidas na legislação.**

Na presente situação, conforme destaca a Fiscalização, o documento fiscal que serviu de suporte para a apropriação de crédito carece da idoneidade formal, pois descumpriu as formalidades regulamentares, estabelecidas para as operações realizadas, ou seja, a nota fiscal do faturamento (venda), objeto do creditamento de imposto feito pela Autuada, deveria ter sido emitida sem a incidência do ICMS, o que restará demonstrado a seguir.

Como pontua a Fiscalização, trata-se o armazém geral de um estabelecimento destinado à recepção, manutenção e guarda de mercadorias ou bens de terceiros, mediante o pagamento de uma tarifa pré-fixada ou de um percentual pelo serviço prestado, cujas obrigações tributárias principais e acessórias relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS **têm sua matriz legislativa no Convênio s/nº, de 1970**, que aprovou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais–SINIEF. Capítulo II, Seção XI, **aprovado e adotado pela União, relativamente ao IPI e por todos os estados, com relação ao ICMS.**

Convênio S/N, de 15 de dezembro de 1970

Art. 30. Na saída de mercadorias depositadas em armazém geral, situado em unidade da Federação diversa do estabelecimento depositante, com destino a outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa, o depositante emitirá Nota Fiscal contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

I - valor da operação;

II - natureza da operação;

III - circunstância de que as mercadorias serão retiradas do armazém geral, mencionando-se endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, deste.

§ 1º Na Nota Fiscal emitida pelo depositante, na forma do *caput* deste artigo, **não será efetuado o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e nem o destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias.**

§ 2º Na hipótese deste artigo, o armazém geral, no ato da saída das mercadorias, emitirá:

1. Nota Fiscal em nome do estabelecimento destinatário, contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

a) valor da operação, que corresponderá ao da Nota Fiscal emitida pelo estabelecimento depositante, na forma do *caput* deste artigo;

b) natureza da operação: "Outras saídas - remessa por conta e ordem de terceiros";

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) número, série e subsérie e data da Nota Fiscal emitida na forma do *caput* deste artigo, pelo estabelecimento depositante, bem como nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, deste;

d) lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias, se devidos, com a declaração: "O recolhimento do IPI e do ICM é de responsabilidade do armazém geral";

2. nota fiscal em nome do estabelecimento depositante, sem lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e sem destaque do Imposto de Circulação de Mercadorias, contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

a) valor das mercadorias, que corresponderá àquele atribuído por ocasião de sua entrada no armazém geral;

b) natureza da operação: "Outras saídas - retorno simbólico de mercadorias depositadas";

c) número, série e subsérie e data da Nota Fiscal emitida na forma do *caput* deste artigo, pelo estabelecimento depositante, bem como nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, deste;

d) nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento destinatário e número, série e subsérie e data da Nota Fiscal referida no item 1.

§ 3º As mercadorias serão acompanhadas no seu transporte pelas Notas Fiscais referidas no *caput* deste artigo e no item 1 do parágrafo anterior.

§ 4º A Nota Fiscal a que se refere o item 2 do § 2º será enviada ao estabelecimento depositante que deverá registrá-la na coluna própria do Registro de Entradas, dentro de 10 (dez) dias, contados da saída efetiva das mercadorias do armazém geral.

§ 5º O estabelecimento destinatário, ao receber as mercadorias, registrará no Registro de Entradas a Nota Fiscal a que se refere o *caput* deste artigo acrescentando na coluna "Observações" o número, série e subsérie e data da Nota Fiscal a que alude o item 1 do § 2º, bem como nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC, do armazém geral e lançando nas colunas próprias, quando for o caso, os créditos dos impostos pagos pelo armazém geral.

(Grifou-se).

No estado de Minas Gerais, os procedimentos a serem adotados pelo remetente/depositante, ao promover a saída de mercadorias depositadas em armazéns

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gerais localizados em estado diverso daquele em que está situado o estabelecimento do depositante, estão estabelecidos no art. 58 do Anexo IX do RICMS/02. Examine-se:

Anexo IX - RICMS/02

Art. 58 - Na saída de mercadoria depositada em armazém-geral situado fora do Estado, com destino a outro estabelecimento, ainda que do mesmo titular:

I - o depositante emitirá nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário, sem destaque do imposto, com os requisitos exigidos e a indicação:

a- do valor e da natureza da operação;

b- da circunstância de que a mercadoria será retirada do armazém-geral, mencionando endereço e números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do mesmo;

II - o armazém-geral, no ato da saída da mercadoria, emitirá nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário, com os requisitos exigidos e a indicação:

a - do valor da operação, que deverá corresponder ao da nota fiscal emitida pelo estabelecimento depositante;

b - da natureza da operação: "Outras saídas - remessa por conta e ordem de terceiros";

c - do número, série e data da nota fiscal emitida pelo estabelecimento depositante e do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do mesmo;

d - do imposto, se devido, com a declaração: "O pagamento do ICMS será de responsabilidade do armazém-geral";

III - o armazém-geral emitirá, ainda, nota fiscal em nome do estabelecimento depositante, sem destaque do imposto, com os requisitos exigidos e a indicação:

a - do valor da mercadoria, que corresponderá àquele atribuído por ocasião de sua entrada no armazém-geral;

b - da natureza da operação: "Outras saídas - retorno simbólico de mercadoria depositada";

c - do número, série e data da nota fiscal emitida pelo estabelecimento depositante e do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do mesmo;

d - do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento destinatário e do número e da data da nota fiscal referida no inciso anterior;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - a mercadoria será acompanhada, no seu transporte, pelas notas fiscais referidas nos incisos I e II deste artigo, ou pelo respectivo DANFE;

V - a nota fiscal a que se refere o inciso III deste artigo, ou o respectivo DANFE, será enviado ao estabelecimento depositante, para escrituração do livro Registro de Entradas, no prazo de 10 (dez) dias, contado da saída efetiva da mercadoria do armazém-geral;

VI - o estabelecimento destinatário, ao receber a mercadoria, deverá escriturar no livro Registro de Entradas a nota fiscal a que se refere o inciso I deste artigo, acrescentando, na coluna "Observações", o número, a série e a data da nota fiscal a que se refere o inciso II deste artigo e o nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, do armazém-geral, lançando nas colunas próprias, quando for o caso, o abatimento do imposto pago pelo armazém-geral. (Grifou-se).

Portanto, as operações interestaduais de remessa de mercadorias para depósito em armazéns gerais; de venda de mercadorias depositadas em armazéns gerais; de entrega por conta e ordem de terceiros e devolução simbólica de mercadorias depositadas, tem quatro momentos distintos, com efeitos tributários distintos, a saber:

1) a remessa para depósito em armazém geral localizado em outro estado, quando o depositante emitirá nota fiscal, com incidência do ICMS calculado sobre o valor da remessa, o qual gera crédito para se deduzir do imposto incidente sobre o valor da entrega por conta e ordem de terceiros, que deve ser idêntico ao valor da venda efetiva, promovida pelo depositante. O pagamento do ICMS resultante é **de responsabilidade do armazém geral**, para o estado de sua localização, cujo valor será ressarcido pelo remetente/depositante;

2) O faturamento (venda) direto ao cliente comprador da mercadoria depositada no armazém geral, feito mediante a emissão de nota fiscal pelo contribuinte/remetente/depositante/ vendedor, **sem a incidência do ICMS**;

3) a saída da mercadoria depositada em armazém geral, em outro estado, com destino a outro estabelecimento ainda que da mesma empresa, saída posterior à remessa será processada mediante a emissão de nota fiscal pelo armazém geral, **com incidência do ICMS**, calculado sobre valor igual ao faturamento direto ao cliente;

4) retorno simbólico da mercadoria depositada em armazém geral mediante a emissão de nota fiscal pelo armazém geral/depositário, **sem incidência do ICMS**, pelo valor correspondente ao da remessa.

Em suma, nas operações interestaduais normais envolvendo a remessa de mercadorias para depósito em armazém geral localizado em outro estado, por comerciante, industrial ou produtor, estão **minuciosamente regulamentadas a remessa (com incidência do ICMS), a venda (sem incidência do ICMS), a entrega por conta e ordem de terceiros (com incidência do ICMS) e retorno simbólico (sem incidência do ICMS)**, conforme art. 58 do Anexo IX do RICMS/02, supra.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Do exposto, constata-se que a Contribuinte ao apropriar-se de crédito de ICMS, com base na nota fiscal de venda ou faturamento indevidamente emitida com o destaque do imposto, infringiu a legislação tributária atinente à matéria.

Convém destacar que o direito ao crédito do ICMS, em respeito ao princípio da não cumulatividade, fora outros requisitos, exige que a operação seja tributada, e uma vez não sendo, o documento fiscal com o indevido destaque não se presta a lastreá-lo.

Importante ressaltar, que no caso de remessa para armazém geral situado em outra unidade da Federação, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, considera-se ocorrido o fato gerador tanto na saída do depositante para o depositário como deste para terceiro.

Assim, para fins tributários, assemelhou-se tal saída (do depositário para terceiro) a uma operação normal. Confira-se:

LC nº 87/96

Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

(...)

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

(...)

§ 1º - O disposto na alínea "c" do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário. (Grifou-se)

(...).

A Lei nº 6.763/75, como não poderia deixar de ser, seguiu tal determinação, conforme se verifica a seguir:

Art. 33 - (...)

§ 1º - Considera-se local da operação ou da prestação, para os efeitos de pagamento do imposto:

1) tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

j) o do armazém-geral ou do depósito fechado, quando o depositante da mercadoria estiver localizado fora do Estado;

(...).

Portanto, infere-se que o armazém geral assume a condição de responsável tributário por expressa disposição legal e regulamentar, entre outras hipóteses, em relação ao imposto devido nas saídas de mercadorias depositadas por contribuintes de outro estado.

Repisa-se, o trabalho fiscal, no caso, foi o estorno do crédito de ICMS indevidamente destacados em documentos fiscais na operação de venda de mercadorias, que foram remetidas para depósito em armazém geral localizado em estado diverso do depositante, no caso o estado de Minas Gerais.

Nesse caso, não é demais enfatizar, há incidência do imposto na operação de remessa do armazém geral para a Autuada - operação com destaque do imposto e não há incidência na operação de venda (faturamento) realizada pelo Contribuinte depositário estabelecido em unidade da Federação diversa do armazém geral - operação sem destaque do imposto.

Desse modo, pelos elementos constantes dos autos verifica-se que a exigência fiscal foi formalizada nos estritos termos da Legislação Tributária.

Por outro lado, a Impugnante alega que as multas aplicadas têm efeito de confisco, o que é vedado pela Constituição Federal, devendo ser elas excluídas ou reduzidas.

É importante mencionar, que a Multa de Revalidação foi exigida na forma da legislação tributária estadual, nos estritos termos previstos no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, concernente ao aproveitamento indevido de créditos do imposto:

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;

(...).

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.

(...).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

Ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação nos moldes e nos valores previstos, já que possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eventual efeito confiscatório das multas de revalidação e isolada foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 11.0024.10.113183-7/001, cuja ementa transcreve-se a seguir:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO- APELAÇÕES CÍVEIS- DIREITO TRIBUTÁRIO- AÇÃO DE EXECUÇÃO- AUTUAÇÃO POR APROVEITAMENTO INDEVIDO DE ICMS - RECOLHIMENTO A MENOR- APROVEITAMENTO INDEVIDO- MULTA ISOLADA- FIXAÇÃO DEVIDA- HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS- MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.

COMPROVADO QUE A EMPRESA AUTUADA RECOLHEU ICMS A MENOR EM RAZÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS/ST, DEVE-SE MANTER A AUTUAÇÃO, BEM COMO DE SEUS CONSECUTÓRIOS LEGAIS, TAIS COMO MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, PORQUANTO PREVISTAS NO ART. 55, INC. XXVI, DA LEI N. 6.763/75. AS MULTAS ISOLADAS E DE REVALIDAÇÃO APLICADAS SÃO PERFEITAMENTE LEGAIS, SEJA A MULTA ISOLADA OU A DE REVALIDAÇÃO INCIDENTES SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, POSTO TRATAR-SE DE IMPOSIÇÃO DECORRENTE DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NO PRAZO PREVISTO, VISANDO INIBIR A SONEGAÇÃO FISCAL. ESTÃO TAIS MULTAS, PORTANTO, FORMALMENTE VINCULADAS A DIPLOMA LEGISLATIVO E MATERIALMENTE ADSTRITAS À SUA FINALIDADE PEDAGÓGICA, VISANDO COIBIR A INADIMPLÊNCIA, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 56, II C/C § 2º, I, E 55, VII, DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/1975. ÁRBITRADOS OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM QUANTIA CONDIZENTE À COMPLEXIDADE DA CAUSA, PRESTEZA DO TRABALHO PROFISSIONAL DESENVOLVIDO, BEM COMO AO TEMPO EXIGIDO PARA O SERVIÇO, IMPÕE-SE A MANUTENÇÃO DO QUANTUM. (TJMG - AP CÍVEL/REM NECESSÁRIA 1.0024.10.113183-7/001, RELATOR(A): DES.(A) BELIZÁRIO DE LACERDA , 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 26/07/2016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 29/07/2016)

Portanto, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco, em se tratando de multas que estão previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75 e em Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias estaduais, às quais se encontram o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 110 do RPTA, que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, sob o fundamento de que não houve dolo, fraude ou simulação, convém destacar que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva. Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do disposto no art. 136 do CTN.

Ademais, a possibilidade de redução da multa isolada prevista no art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, não pode ser aplicada ao caso presente, em razão da vedação constante no item 5 do § 5º, senão veja-se:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

(...).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que a reconhecia em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 18/08/2011. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alea Bretas Ferreira (Revisora) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 16 de março de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Maria de Lourdes Medeiros
Relatora

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.358/17/2 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000509918-82	
Impugnação:	40.010141152-04	
Impugnante:	S. A. Fábrica de Tecidos São João Evangelista	
	IE: 367021500.00-14	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, 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.

O presente lançamento é decorrente da constatação fiscal de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de 01/02/11 a 30/04/12, relativo as operações de vendas de mercadorias realizadas por contribuinte estabelecida no estado de São Paulo, as quais foram enviadas para armazém geral situado no estado de Minas Gerais, de onde foram remetidas para a Contribuinte adquirente, ora Autuada.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência para o período anterior a 18/08/11, pelos motivos expostos a seguir.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores anteriores a 18/08/11, 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, será ele 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.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, AÍ 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.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências do Auto de Infração anteriores a 18/08/11, encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que o Sujeito Passivo foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 17/08/16.

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento parcial da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 18/08/11, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 16 de março de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro