

Acórdão: 23.210/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000980479-98  
Impugnação: 40.010145936-29  
Impugnante: Minerva S.A.  
IE: 001008471.02-09  
Proc. S. Passivo: César Augusto Santiago Linhares/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**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 formalizar o crédito tributário.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, por força de Regime Especial, nas remessas de mercadorias relacionadas da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência da utilização indevida da redução da base prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST.** Constatada a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST, pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, por força de Regime Especial, nas remessas de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada por ser inaplicável à espécie.

**BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA.** Constatada a utilização indevida da redução da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02, visto que as mercadorias não foram produzidas no Estado. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em razão de a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial nº 45.000000294-67 (antigo PTA nº 16.000417503-29), ter promovido a saída de mercadorias, destinadas a revendedores mineiros, com destaque a menor do ICMS/ST, relativamente às mercadorias constantes da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, bem como do recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização de redução indevida da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02.

Exige-se o ICMS, ICMS/ST, respectivas Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea “c” do art. 55, do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 21/49.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 299/306.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 311/358.

O Fisco promove a juntada de documentos e reabre vista à Impugnante, que se manifesta às fls. 460/465.

A Fiscalização reformula, novamente, o lançamento às fls. 468/475.

Reaberta vista à Impugnante, que se manifesta às fls. 479/484.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 486/493.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 500/522, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/13 a 27/04/13 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 299/307 e 468/475 e, ainda, para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, em relação às operações em que o Contribuinte não consignou qualquer valor como base de cálculo do ICMS/ST.

**DECISÃO**

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/12/13, em razão de ter a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial nº 45.000000294-67 (antigo PTA nº 16.000417503-29), promovido a saída de mercadorias destinadas a revendedores mineiros, com destaque a menor do ICMS/ST, relativamente às mercadorias constantes da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, bem como do recolhimento a menor do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS, em razão da utilização de redução indevida da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a”, do Anexo IV, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea “c”, do art. 55, do mesmo diploma legal.

Esclarece a Fiscalização, que a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, deve-se à utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista no item 19, subitem “a”, da Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02, que somente se aplica às mercadorias produzidas no estado de Minas Gerais, situações em que não se enquadra as operações autuadas.

Para a apuração do imposto devido, foi realizado levantamento quantitativo diário das notas fiscais eletrônicas de entradas e saídas, transmitidas pela Autuada, no período de janeiro a dezembro de 2013, bem como do Registro de Inventário, levando-se em conta a origem das entradas (se internas ou interestaduais), para verificação da redução da base de cálculo. Foi também utilizado o estoque inicial, informado no Inventário, considerando as entradas mais recentes das mercadorias e utilizando CFOP, levando-se em consideração a origem das entradas.

Em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo, o ICMS Operação Própria também foi recolhido a menor.

Instruem os autos o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02) Relatório anexo ao Auto de Infração Fiscal de fls. 07/09, Demonstrativo do crédito tributário (fl. 11), Demonstrativo do crédito tributário por período (fl. 13) e a mídia eletrônica de fls. 15), contendo os anexos: NFe entradas Minerva 001008471-0209 2012; Entradas Minerva – 001008471-0209 – 2013; Inventário 2012; Saídas Minerva – 001008471-0209 – 2013; Redução de base de cálculo aplicada indevidamente – NFe de Saídas 2013 Apuração de ST; Redução de base de cálculo aplicada indevidamente – NFe de Saídas 2013 Apuração de ICMS Normal; Resumo.

A Impugnante alega, preliminarmente:

- que o lançamento é improcedente, visto que o Regime Especial, do qual é signatária, lhe autoriza aplicar a redução de base de cálculo, nas operações sujeitas ao ICMS/ST, de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, produzidos no estado, bem como na hipótese em que parte da industrialização destas mercadorias ocorra fora do estado, o qual foi deferido em agosto de 2011;

- que o lançamento fiscal deve ser cancelado, pois o citado regime especial encontra-se vigente, conforme se verifica da consulta ao sistema da SEF/MG - SIARE, no sítio da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, sob pena de o Fisco adotar conduta contraditória, além de violar o princípio da segurança jurídica, que rege a relação entre contribuinte e a Administração Pública, implicando em nulidade do AI.

Entretanto, como a alegação referente à nulidade do AI se confunde com a questão meritória, será abordada de forma conjunta, na análise do mérito.

Em seguida, como prejudicial do mérito, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

27/04/18, sendo aplicável o disposto no § 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Destaca que não há, nos autos, menção à ocorrência de fraude, dolo ou simulação, hipóteses em que o cômputo do prazo decadencial observaria a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo (§ 4º do art. 150 do CTN), 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, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405-RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013, somente expirou em 31/12/18, 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 27/04/18 (fls. 18).

Com relação ao mérito propriamente dito, inicialmente, cabe destacar que a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial Regime Especial de nº 45.000000294-67, tem como atividade principal, o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados (CNAE-F 4634.6/01).

A Impugnante alega que o referido Regime Especial, concedido pelo Estado de Minas Gerais, foi deferido em agosto de 2011 e teria vigência até agosto de 2013 (fls. 22) e, em um segundo momento, que o Regime Especial estaria vigente até o exercício de 2020 (fls. 312), conforme se verificaria da consulta ao Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE), no sítio da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta a Impugnante, que o referido Regime Especial lhe autoriza aplicar a redução de base de cálculo nas operações sujeitas ao ICMS/ST, de produtos comestíveis, resultantes do abate de gado bovino produzidos no estado, bem como na hipótese em que parte da industrialização destas mercadorias ocorra fora do estado, tudo de acordo com o disposto nos arts. 1º e 2º do referido Regime Especial.

Entende que a apuração da redução da base de cálculo, nos casos em que as mercadorias forem parcialmente industrializadas no estado de Minas Gerais, seria realizada levando-se em conta a proporção relativa às entradas interestaduais de carne sem osso transferida de estabelecimentos industriais da Impugnante, localizados em outros Estados, cujo percentual seria adotado pelo estabelecimento atacadista.

Entretanto, não tem razão a Impugnante, conforme se verá.

O Regime Especial nº 16.000417503-29, decorre do Protocolo de Intenções nº 026/2010, tendo sido atribuído à “Minerva S/A - Centro de Distribuição” (Autuada), a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas das mercadorias relacionadas no item 43, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS, destinadas a contribuintes do imposto, bem como lhe autoriza a reduzir a base de cálculo do imposto no percentual de 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), nas saídas em operações internas, destinadas à comercialização dos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino em estado natural, resfriados ou congelados, classificados nas posições 0201 e 0202 da NBM/SH, parcialmente industrializados pela “Minerva S/A” (frigorífico), no estado de Minas Gerais.

Importante ressaltar, então, que o Regime Especial PTA nº 16.000417503-29, abarca o estabelecimento industrial (frigorífico, localizado em Campina Verde/MG) e o Centro de Distribuição - Autuada - (localizado em Contagem/MG), todos da Minerva S/A.

Conforme demonstrado pelo Fisco, já no pedido de prorrogação do Regime e de acordo com o documento de deferimento da prorrogação (fls. 451/452), não foi solicitado, pela Impugnante, a prorrogação da redução da base de cálculo.

Deste modo, o Regime Especial foi prorrogado e produziu efeitos a partir de 01/07/13, até 28/02/15, conforme art. 12 do Regime Especial nº 45.000000294-67 (fls. 453/454), e tratou somente da atribuição de responsabilidade, na condição de substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes do imposto, de mercadorias sujeitas a substituição tributária relacionadas no item 43, da Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02, adquiridas de fornecedores localizados nesta e em outras unidades da Federação, conforme art. 1º.

A exclusão do tratamento tributário de redução de base de cálculo decorreu do impedimento do Protocolo de Intenções nº 026/2010, que estabeleceu prazo de validade do benefício, além de não ter sido objeto de requerimento no pedido de prorrogação do regime.

Note-se que no deferimento da prorrogação do Regime Especial vigente até 30/06/12, solicitada pela Autuada (fls. 182/183), foi proposto o deferimento até **31/08/13**. Todavia, no **novo** pedido de prorrogação parcial do Regime, de acordo com o

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

documento de deferimento da prorrogação (fls. 451/452) e RE (fls. 453/454), ocorrido em março de 2014, onde **não** foi solicitado, pela Impugnante, **a prorrogação da redução da base de cálculo**, ficou externado: “*O regime passa a contar apenas com o tratamento de Substituição Tributária, excluindo a redução de base de cálculo, com efeitos retroativos a 1º de julho de 2013*” (grifos acrescidos).

Assim, respeitou a Fiscalização o tratamento mais benéfico, concedendo a redução da base de cálculo, nos termos do mencionado RE, até **31/08/2013**.

Portanto, não resta dúvida que o tratamento tributário dispensado à Impugnante, após 31/08/13, não contempla a redução da base de cálculo.

Cabe ressaltar que a ciência do inteiro teor do Regime Especial implica em reconhecimento de todos os seus termos, não tendo qualquer efeito a consulta ao SIARE, apresentada pela Defesa, sob o argumento de que o Regime Especial estaria vigente até 2020.

Quanto ao argumento que se houve eventual falta de cumprimento ao Protocolo de Intenções e às condições impostas pelo Fisco mineiro para a empresa se beneficiar da redução da base de cálculo, tal falta decorreu da ausência de contrapartida por parte do Estado, em fornecer a estrutura necessária para os estabelecimentos da Impugnante, este não é o foro competente para tal discussão.

Assim sendo, as saídas dos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino em estado natural, resfriados ou congelados, classificados nas posições 0201 e 0202 da NBM/SH, realizadas a partir de 31/08/13, se sujeitam às regras previstas no item 19, alínea “a” da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Confira-se:

19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:					Indeterminada
	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, <b>desde que produzidos no Estado</b> , e nos itens 1, 4, 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, todos da Parte 6 deste Anexo, observado o disposto nas alíneas “c” e “d”:					

**Efeitos de 28/12/2013 a 28/09/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.388, de 27/12/2013:**

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, 55 a 58 e 62, <b>desde que produzidos no Estado</b> , e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:						
---	--	--	--	--	--	--

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 1º/05/2011 a 26/11/2013 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.587, de 15/04/2011:**

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 60 e 61, da Parte 6 deste Anexo:					
---	--	--	--	--	--

A Fiscalização reformulou o lançamento para excluir as saídas de mercadorias beneficiadas até 31/08/13, cuja redação dos arts. 1º e 2º era a seguinte:

Regime Especial nº 16.000417503-29

REGIME ESPECIAL - Protocolo de Intenções. Substituição tributária. Redução de Base de Cálculo - pagamento na saída

Art. 1º - Fica autorizada ao Centro de Distribuição do Contribuinte identificado em epígrafe, doravante denominada MINERVA CD, a reduzir a base de cálculo do imposto no percentual de 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) nas saídas em operações internas destinadas a comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino em estado natural, resfriados ou congelados, classificados nas posições 0201 e 0202 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), parcialmente industrializados pelo MINERVA S/A no Estado de Minas Gerais.

Parágrafo único . (...)

Art. 2º. A redução de base de cálculo de que trata o artigo anterior será proporcional às saídas de carne *in natura* com osso efetuadas pelo estabelecimento industrial do MINERVA S/A, identificado em epígrafe, doravante denominado MINERVA INDÚSTRIA.

§ 1º O MINERVA INDÚSTRIA calculará a proporção de que trata o *caput*, que será adotada pelo estabelecimento atacadista no mês imediatamente subsequente;

§ 2º A proporção de que trata o *caput* será aplicada sobre o volume de entradas interestaduais de carne *in natura* sem osso, oriunda de transferência dos estabelecimentos industriais da MINERVA S/A localizados em outros Estados.

Esclarece o Fisco, que foram retiradas as mercadorias beneficiadas com o Regime Especial, utilizando o percentual de saídas de carne *in natura* com osso

efetuadas pelo estabelecimento industrial da Minerva (IE 001.008471-0128) e mantidas os produtos comestíveis resultantes do abate de suínos e frangos.

Depreende da leitura dos dispositivos do Regime Especial, supratranscritos, que a redução da base de cálculo do imposto incidente nas saídas em operações internas, destinadas à comercialização de produtos comestíveis, classificados nas posições 0201 e 0202 da NBM/SH, parcialmente industrializados em Minas Gerais, deverá observar a **proporcionalidade das saídas de carne *in natura* com osso**, efetuadas pelo estabelecimento industrial da Minerva, localizada neste Estado, estabelecimento este que apurará tal proporcionalidade.

Tal proporção será aplicada **sobre o volume de entradas interestaduais, no estabelecimento da Minerva S/A - CD (Autuada), de carne *in natura* sem osso, oriunda de transferência dos estabelecimentos industriais da Minerva S/A, localizados em outros Estados.**

A Impugnante discorda dos percentuais apurados pelo Fisco, demonstrando a sua forma de cálculo, conforme art. 2º do RET, visto que a proporção do estabelecimento industrial perfazia quase a totalidade de saídas de carnes com osso. Acosta a planilha (doc. 03), que demonstra o cálculo de entradas de carnes com osso e sem osso, as quais entende que foram afastadas pela Fiscalização, sem justificativa.

Por seu lado, o Fisco responde que a apuração do percentual de redução da base de cálculo permitido, está de acordo com o art. 2º do RET nº 16.000417503-29, reproduzido pela Impugnante às fls. 178 deste PTA, conforme demonstrado nas planilhas constantes do DVD de fls. 307.

Mediante análise da planilha denominada “Cálculo do percentual de transferência da filial de Campina Verde para filiais de outras UFs, constante do DVD de fls. 307 e cópia impressa de fls. 303, para apurar a proporção de saídas de carne *in natura* com osso efetuadas pelo estabelecimento industrial, conforme previsto no caput do art. 2º do Regime Especial, verifica-se que o Fisco adotou as seguintes informações:

- total da produção (denominador): Todas as notas fiscais de saídas do estabelecimento industrial (CFOPs 5.101, 5.151, 5.401, 5.949, 6.101 e 6.151) de mercadorias com NCM 0201 (Carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas) e 0202 (Carnes de animais da espécie bovina congeladas), com osso e sem osso, com base no arquivo de notas fiscais de saídas constantes dos arquivos eletrônicos do Sped-EFD, transmitidos pelo estabelecimento industrial (Minerva Indústria);

- carne com osso transferidas (numerador): Notas fiscais de transferência para outras unidades da Federação de carne *in natura* “com osso” (CFOP 6.151).

A partir dos dados acima, apurou-se a proporcionalidade das saídas de carne *in natura* com osso, cujo percentual deverá ser aplicado para cálculo sobre o volume de entradas interestaduais, no estabelecimento da Autuada, de carne *in natura* sem osso, oriunda de transferência dos estabelecimentos industriais da Minerva S/A, localizados em outros Estados, para efeitos de redução de base de cálculo das mercadorias beneficiadas pelo Regime Especial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante apresenta planilhas às fls. 185/286, com as notas fiscais consideradas na sua apuração, segregando os valores de saídas de carnes com osso e carne sem osso.

Comparando as duas apurações tem-se as seguintes divergências:

- total da produção (denominador): Apesar de terem sido utilizados os mesmos CFOPs para apuração do total das saídas do estabelecimento industrial de mercadorias com NCM 0201 e 0202, com osso e sem osso, há divergência no total do volume produzido, conforme quadro abaixo:

	DADOS DO FISCO	DADOS DA IMPUGNANTE	
PERÍODO	TOTAL DA PRODUÇÃO	TOTAL DA PRODUÇÃO	DIFERENÇA
dez/12	2.331.086,62	2.224.003,41	107.083,21
jan/13	3.694.648,90	3.593.129,41	101.519,49
fev/13	3.136.069,27	3.099.242,50	36.826,77
mar/13	3.277.920,48	3.290.273,76	-12.353,28
abr/13	3.360.948,06	3.402.918,30	-41.970,24
mai/13	3.260.878,52	3.296.536,88	-35.658,36
jun/13	2.973.320,08	3.029.152,56	-55.832,48
jul/13	3.348.681,22	3.346.204,81	2.476,41

Tais diferenças decorrem, dentre outros fatores, das seguintes constatações, verificadas mediante a análise das planilhas apresentadas por cada parte:

- no mês de dezembro de 2012, na planilha da Impugnante não estão relacionadas as notas fiscais de nº 20.670 e 20.671 e parte da Nota Fiscal nº 20.672, por exemplo, todas ativas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica e compõem a planilha da apuração realizada pelo Fisco:

IE	UF	RAZSOCIAL	NUMNF	DTEMISSAO	DESCRICAÇÃO	NCM	CFOP	UNIDA DE	QTDCOM
405019469118	SP	MINERVA S A 8	000020670	01/12/2012	CARNE RESFRIADA DE BOVINO SEM OSSO CUPIM	02013000	6151	Kg	999,73
405019469118	SP	MINERVA S A 8	000020671	01/12/2012	CARNE RESFRIADA DE BOVINO SEM OSSO VAZIO (PACU)	02013000	6151	Kg	335,86
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO SEM OSSO ACEM (DIANTEIRO)	02023000	6151	Kg	1.249,74
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO SEM OSSO CONTRA FILE	02023000	6151	Kg	685,65
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO S OSSO ALCATRA	02023000	6151	Kg	316,77
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO S OSSO COXAO DURO	02023000	6151	Kg	446,20
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO SEM OSSO COXAO MOLE	02023000	6151	Kg	1.040,81
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO SEM OSSO FILE MIGNON	02023000	6151	Kg	134,79
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO SEM OSSO LAGARTO (TRASEIRO)	02023000	6151	Kg	233,35
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO SEM OSSO MAMINHA DA ALCATRA	02023000	6151	Kg	154,30
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO S OSSO MUSCULO	02023000	6151	Kg	158,25
0753578400214	DF	MINERVA S A (DF) 56	000020672	01/12/2012	CARNE CONGELADA DE BOVINO S OSSO PATINHO	02023000	6151	Kg	585,69

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a planilha da Impugnante apresenta mercadorias não contempladas pelo Regime Especial, tais como: NCM 1502 (Gorduras - fl. 187), 0511 (outros produtos bovinos – fl. 192), 0206 (miúdos – fl. 213), etc.

Como se vê, o dado da planilha de apuração da Impugnante relativo à “Total da produção” está incorreto.

Outro erro na apuração da Impugnante decorre do entendimento equivocado de que todas as saídas de “carne com osso” (numerador da equação) fazem jus à redução da base de cálculo. Na verdade, a redução da base de cálculo não se aplica às operações de transferências de mercadorias para outros estabelecimentos de sua titularidade, localizados em outras unidades da Federação.

Por oportuno transcreve-se o esclarecimento sobre o assunto, consignado no Parecer da DGT/SUTRI (fls. 175/177 dos autos):

“A redução de redução de base de cálculo prevista no item 19 do Anexo IV do RICMS alcança a saída interna de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, em estado natural, resfriados ou congelados, **produzidos no Estado** (alínea “a” do item 19 da Parte 1 c/c item 6 da Parte 6, ambos do Anexo IV do RICMS), sendo permitida a sua aplicação, mediante regime especial, também na hipótese em que **parte da industrialização** ocorra fora do Estado, desde que o contribuinte seja signatário de protocolo de intenções (item 19.9 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS)

Destacamos que, embora o Centro de Distribuição possa comercializar produtos totalmente industrializados fora do Estado, inclusive produtos de terceiros, nos termos do item 19.9 acima mencionado e do referido Protocolo, o regime especial alcança somente a carne bovina parcialmente industrializada em Minas Gerais. Portanto, sobre o produto resultante do abate do gado remetido para estabelecimento industrial de mesma titularidade, localizada em outra unidade da Federação, na hipótese autorizada pelo disposto no RET 008/2010, ocorrendo a industrialização total naquele(s) estabelecimento(s), não se aplica a redução de base de cálculo de que trata o item 19.9 acima mencionado.

Para efeito de controle fiscal, em cumprimento ao disposto no item 19.9, sugerimos que a redução da base de cálculo seja aplicada à mercadoria recebida de estabelecimentos industriais de mesma titularidade da requerente, na proporção equivalente à remessa, no período de apuração anterior, de produtos semi-industrializados pelo estabelecimento industrial localizado em Campina Verde, MG.” (Grifos acrescidos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o Regime Especial (§ 1º, do art. 2º), o estabelecimento industrial ficará responsável pelo cálculo da proporção de que trata o *caput*, que será adotada pelo estabelecimento atacadista, no mês imediatamente subsequente.

Para tal apuração, a Minerva S/A deverá elaborar demonstrativo mensal, conforme discriminado no art. 3º do referido RET:

Art. 3º. O MINERVA S/A deverá elaborar demonstrativo mensal informando:

I - relativamente aos produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, em estado natural, resfriados ou congelados, classificados nas posições 0201 e 0202 na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), industrializados pelo MINERVA INDÚSTRIA:

a) número da Nota Fiscal, data, descrição, quantidade, valor da operação e valor do ICMS referente à carne in natura com osso transferida para estabelecimentos de mesma titularidade localizados em outro Estado;

b) quantidade e valor total da produção;

c) proporção percentual representada pela transferência de que trata alínea "a" em relação ao total informado na alínea "b";

II - relativamente à entrada no MINERVA CD de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, em estado natural, resfriados ou congelados, classificados nas posições 0201 e 0202 na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), oriunda de transferências dos estabelecimentos industriais do MINERVA S/A localizados em outros Estados:

a) quantidade e valor total da entrada de carne in natura sem osso;

b) quantidade passível de redução da base de cálculo obtida pela aplicação da proporção de que trata a alínea "c" do inciso anterior referente ao mês anterior sobre a quantidade de que trata a alínea anterior.

Observa-se que a planilha elaborada pela Fiscalização, às fls. 178, para apuração da proporção das saídas de carne *in natura* com osso, está de acordo com os arts. 2º e 3º supratranscritos.

Registre-se que foi observado pelo Fisco, também, a aplicação da proporção, apurada em determinado período, às entradas no estabelecimento Minerva CD, no mês seguinte.

Portanto, não prospera o argumento da Defesa, de que o Agente Fiscal considerou percentual proporcional inferior ao que a Impugnante faria jus no período autuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutra toada, a Impugnante alega, em sua defesa, que parte das operações de saídas consideradas no levantamento quantitativo, sequer estaria sujeita à incidência do ICMS/ST, tais como as revendas de mercadorias para estabelecimentos enquadrados nos CNAEs 55.1, 56.1 e 56.2 (hotéis, restaurantes e serviços de *catering*, bufê, entre outros), por força do que dispõe o parágrafo único do art. 111 do RICMS/02, bem como as revendas de mercadorias para estabelecimentos industriais, o que caracterizaria a hipótese de interrupção da substituição tributária, nos termos do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02.

No tocante às saídas destinadas a estabelecimentos enquadrados nos CNAEs 55.1, 56.1 e 56.2, não há que se falar em não incidência da substituição tributária nas saídas das mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas à microempresa ou empresa de pequeno porte, no período autuado, uma vez que tanto o advento como a alteração do parágrafo único do seu art. 111 têm produção de efeitos em momento posterior ao período autuado. Examine-se:

**Efeitos de 1º/02/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:**

*"Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:"*

**Efeitos de 1º/08/2009 a 31/01/2013 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:**

*"Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes 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 Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição."*

**Efeitos a partir de 1º/02/2013 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:**

I - a estabelecimento classificado no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 1º/02/2013 a 31/03/2017 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:**

*"II - a estabelecimento que industrialize sorvete e promova a saída ou o fornecimento da mercadoria a consumidor final."*

**Efeitos a partir de 24/03/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.767, de 27/05/2015.**

Parágrafo único. Não se aplica a substituição tributária de que trata o caput quando os destinatários citados nos incisos I e II forem microempresa ou empresa de pequeno porte, sendo que, nas operações interestaduais, o destinatário mineiro deverá promover a antecipação do imposto prevista no § 14 do art. 42 deste Regulamento.

**Efeitos de 23/12/2014 a 23/03/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.684, de 22/12/2014:**

*"Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às operações interestaduais destinadas a microempresa ou a empresa de pequeno porte, hipótese na qual o destinatário mineiro deverá promover a antecipação do imposto de que trata o § 14 do art. 42 deste Regulamento."*

(Grifou-se).

Em relação às saídas de mercadorias com destino a estabelecimento industrial, verifica-se que não se aplica a substituição tributária quando destinadas a estabelecimento fabricante da mesma mercadoria, bem como com destino a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize a mesma mercadoria, nos termos dos incisos I e IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

**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:**

*"I - às operações, inclusive de importação e de aquisição em licitação promovida pelo poder público, que destinem mercadorias a estabelecimento industrial fabricante da mesma mercadoria, assim entendida a classificada no mesmo subitem da Parte 2 deste Anexo, hipótese em que a retenção do imposto devido por substituição tributária será realizada no momento da saída da mercadoria;"*

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

*"IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;"*

Em razão disso, a Fiscalização reformulou o lançamento e excluiu as saídas com destino a estabelecimento industrial que se enquadram nos incisos acima transcritos.

Corretas as exigências remanescentes de ICMS, ICMS/ST, bem como as respectivas Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que as penalidades aplicadas (multa de revalidação e multa isolada) foram impostas sobre o mesmo fato gerador, qual seja "deixar de pagar ICMS/ST", caracterizando o *bis in idem*, o que é vedado, razão pela qual requer que seja cancelada a multa isolada, em virtude do princípio da consunção/absorção, com fundamento na jurisprudência do STJ, que se posicionou no sentido de que a infração referente a obrigação principal absorve as demais infrações dela decorrentes que se refiram a obrigações acessórias.

Entretanto, não lhe cabe razão.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II, da Lei 6763/75 (Multa de Revalidação), apenas o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, sendo agravada por se tratar de operação sujeita a substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento, pelo contribuinte, de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei.

Entretanto, verifica-se da planilha “Redução Ind BC 2013 \_apur ICMS ST”, que em algumas notas fiscais autuadas não ocorreu o destaque do ICMS/ST.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, fica caracterizada a conduta de “deixar de consignar em documento fiscal que acobertou a operação ou a prestação base de cálculo prevista pela legislação”.

Com o advento da Lei nº 19.978/11, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta “deixar de consignar”.

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

(Grifou-se).

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII, do art. 55, da Lei nº 6.763/75, que de forma expressamente interpretativa, incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas, dentro do tipo, que possui como núcleo, “por consignar”.

A Fiscalização exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, que apena a conduta fiscal de “consignar em documento fiscal base de cálculo a menor do que a prevista na legislação”. Confira-se:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

(Grifou-se).

Portanto, nos casos em que o Contribuinte não consignou nenhum valor como base de cálculo do ICMS/ST, deve-se excluir a Multa Isolada prevista no inciso

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII, alínea “c”, do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie, visto que a conduta encontra-se descrita no inciso XXXVII do mesmo art. 55.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento apresentado da Tribuna. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) que a reconhecia em relação ao período anterior a 27/04/13 e Erick de Paula Carmo, que a reconhecia em relação ao ICMS e a multa de revalidação no período anterior a 09/04/13. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário de fls. 299/307 e 468/475, e ainda para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, em relação às operações em que o Contribuinte não consignou qualquer valor como base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo, que ainda excluía a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Kalinka Conchita Ferreira da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Neste ensejo, o representante da Fazenda Pública Estadual se manifestou contrário à sustentação oral da advogada da Impugnante, em razão da intempestividade da sua inscrição. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2019.**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.210/19/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000980479-98  
Impugnação: 40.010145936-29  
Impugnante: Minerva S.A.  
IE: 001008471.02-09  
Proc. S. Passivo: César Augusto Santiago Linhares/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, 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.

Conforme já salientado, a presente autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/01/13 a 31/12/13, uma vez que a Autuada, substituta tributária por força do Regime Especial nº 45.000000294-67 (antigo PTA nº 16.000417503-29), promoveu a saída de mercadorias, destinadas a revendedores mineiros, com destaque a menor do ICMS/ST, relativamente às mercadorias constantes da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, bem como do recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização de redução indevida da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02. Assim, exige-se o ICMS, ICMS/ST, respectivas Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso VII, alínea “c” do art. 55, do mesmo diploma legal.

Inicialmente, entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência no tocante ao período anterior a 27/04/13, pelos motivos expostos a seguir.

O CTN dispõe dois prazos decadenciais para a Fiscalização constituir o crédito tributário. No art. 173, inciso I, o referido código determina que o prazo será contado em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal forma de contagem é conhecida como “regra geral” da decadência e é aplicável aos tributos que são sujeitos ao lançamento de ofício, como, por exemplo, o IPTU, de competência municipal e ainda para tributos sujeitos a lançamento por declaração, como é o caso do ITCD do Estado de Minas Gerais.

Já no art. 150, § 4º, o CTN determina que o prazo será contado em cinco anos a partir da data de ocorrência do fato gerador do tributo quando este for sujeito ao lançamento por homologação. Isto é, nos casos em a legislação determina que cabe ao contribuinte apurar e recolher a exação nos termos em que considera pertinente em sua contabilidade. É ver a redação do dispositivo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a homologação, **será ele de 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.** (Original sem destaques)

Percebe-se que a exceção à aplicação do dispositivo somente se dará quando houver constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, nos termos do artigo acima mencionado.

No caso dos autos, não há qualquer prova capaz de assegurar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte da Autuada, pois o lançamento decorre de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2013 a dezembro do mesmo ano em função de uma redução indevida da base de cálculo do imposto, realizada em desconformidade com os termos de seu regime especial. Neste sentido, basta a leitura do Auto de Infração para constatar que a Fiscalização não imputa à Autuada quaisquer daquelas condutas.

Pois bem, analisando o art. 150, § 4º do CTN, o STJ possui entendimento pacificado - em sede de repetitivos - de que ele se aplica sempre que o contribuinte tenha apurado o tributo e realizado o pagamento do que entende devido, ainda que a fiscalização venha posteriormente, de ofício, lançar o tributo complementar.

Neste sentido, destaca-se o REsp nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual foi afirmado que “*a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do Artigo 150*” (REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 18.09.2009).

Assim sendo, em havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, o STJ entende pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, sendo “*despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo*” (STJ, 1ª Seção, AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011).

O que se denota dos autos, inclusive do Relatório da autuação é que o contribuinte declarou as operações tributáveis e ainda realizou o recolhimento

antecipado do valor do imposto que entendeu ser devido e, de acordo com esta sistemática, novamente salientamos outros precedentes do STJ pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN na hipótese em que o contribuinte apurou e declarou o tributo que entendia devido.

Cite-se, novamente, o REsp nº 973.733/SC, no qual o STJ entendeu que não se aplica o art. 173, I do CTN quando o débito é declarado pelo contribuinte, aplicando-se apenas à situação em que inexistente “*prévia declaração do débito*”. É ver o trecho pertinente do acórdão, extraído do voto do Min. Relator:

ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO.

iante desse entendimento, o STJ editou a Súmula 555:

**QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO**, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Inferre-se diretamente da Súmula 555/STJ que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo na forma do art. 173, inciso I do CTN é reservada às hipóteses em que não há declaração do débito.

A razão para tanto é que se o contribuinte se omite totalmente, deixando de exercer sua atividade de apurar e declarar o débito, não há objeto sobre o qual a Fazenda deva se pronunciar nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Daí a contagem do prazo decadencial recair no art. 173, inciso I do CTN.

Inclusive, esse já era o entendimento doutrinário antes do advento da Súmula 555/STJ:

a aferição da regra de decadência aplicável se faz a partir da forma exteriorizada pelo contribuinte. Leia-se em forma exteriorizada, a produção/verbalização de instrumentos (DARF e/ou DCTF, DIPJ, todas no prazo próprio) devidamente cientificados à administração tributária, como previsto na legislação. Veja: se se diz ‘forma exteriorizada’ não está sob atenção o conteúdo inserto naquela forma. É dizer, se o contribuinte põe forma e a comunica validamente à SRF, isto, de per si, já é suficiente para decidir qual o prazo decadencial aplicável. Em resumo, não se perquire do conteúdo e conseqüente validade de tais formas ‘exteriorizadas’ na

determinação preliminar do prazo decadencial para revisão da atividade do contribuinte. Se elas foram produzidas e adequadamente exteriorizadas, necessariamente o Fisco deverá produzir a contraforma, no prazo do artigo 150, § 4º do CTN, para poder afastar os efeitos da homologação tácita (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). Decadência no Imposto sobre a Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 30)

Compete à autoridade administrativa, ex vi do artigo 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento (...)

(...) A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a 'atividade' do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento. (BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. In NOVELLI, Flávio Bauer (coord.) Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 440-441 e 444-445)

E, conforme documentação acostada aos autos, verifica-se que houve o efetivo recolhimento e declaração dos valores que o Sujeito Passivo entendeu serem devidos a título de ICMS decorrente de suas operações e prestações tributadas.

Dessa forma, na esteira do consolidado entendimento do STJ, inclusive sumulado e julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN, de modo que as exigências do Auto de Infração que correspondem ao período anterior a 27/04/13, encontram-se fulminadas pela decadência, tendo em vista a data de intimação do Sujeito Passivo da autuação.

No tocante à multa de revalidação, foi aplicada no presente caso a majoração prevista no § 2º, inciso I, do art. 56 da lei nº 6.763/75. Ocorre que, tal dispositivo legal prevê tal majoração da referida multa diante da **ausência de retenção/pagamento** do imposto e, no caso concreto estamos diante de **recolhimento a menor** do tributo devido, é ver:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

Ora, o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da tipicidade tributária, por parte da doutrina. Tal princípio, insculpido no art. 150, inciso I da CF/88 delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O art. 97, inciso V do CTN, por sua vez, ao regulamentar o princípio da tipicidade – princípio da reserva legal – determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio, que, conforme já salientado, se constitui como um dos pilares do Direito Tributário.

Deste modo, não se pode admitir a aplicação de majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência, isto porque, em nenhum momento, a Lei Mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, mas em outras oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(Destacou-se).

Deste modo, como o Fisco se pauta na legalidade tributária, como deve ser feito, no momento da constituição do crédito tributário, este mesmo princípio deve ser respeitado no momento da escolha dos dispositivos legais aplicáveis às penalidades impostas ao sujeito passivo.

E, no caso específico das multas tributárias, o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, dispõe expressamente que as leis tributárias, que definem infrações ou lhe comina penalidades, devem ser interpretadas de maneira mais favorável ao contribuinte, é o que a doutrina denomina de “*in dubio pro contribuinte*”, muito semelhante ao princípio do direito processual penal - na fase processual - do “*in dubio pro reo*”:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

E, conforme denota-se do relatório do Auto de Infração, uma das irregularidades constatadas é a de que a Contribuinte reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, em razão de indevida redução de base de cálculo. Em outras palavras, houve a retenção/recolhimento do tributo, mas em montante menor que o devido, e não ausência de recolhimento ou ausência de retenção do tributo.

Desta feita, como os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não podem ser equiparados ao ato praticado pela Contribuinte conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, assim, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração, em relação a tal item, deve ser excluída da autuação, por não se aplicar à espécie.

Isto posto, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos período anterior a 27/04/13, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, e ainda, para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, segundo os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2019.**

**Lilian Cláudia de Souza**  
**Conselheira**

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>		
--	--	--

---

Acórdão:	23.210/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000980479-98	
Impugnação:	40.010145936-29	
Impugnante:	Minerva S.A.	
	IE: 001008471.02-09	
Proc. S. Passivo:	César Augusto Santiago Linhares/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam o ponto contrário à decisão majoritária, qual seja, o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 09/04/13, no que pertine à acusação fiscal de saída de mercadorias, destinadas a revendedores mineiros, em que se apurou recolhimento a menor de ICMS-ST, por força de utilização de Regime Especial já revogado, bem como de recolhimento a menor de ICMS-ST, que provém da utilização indevida da redução da base de cálculo, prevista na alínea “a” do item 19, do Anexo IV do RICMS/02.

Ressalta-se que no caso das acusações fiscais imputadas à Autuada, significa dizer que houve recolhimento a menor do ICMS devido e, portanto, houve algum pagamento do imposto, sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Nada obstante, no que tange à multa isolada, a qual decorre de descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, consoante se extrai de interpretação lógica do § 1º do art. 53 da Lei n. 6.763/75, inexistente qualquer valor a ser homologado pelo Fisco mineiro, visto que não faz sentido pensar que o contribuinte tinha a obrigação de recolher de forma antecipada a multa isolada, na época do descumprimento de obrigação acessória, visto que a convolação da obrigação de fazer em obrigação de pagar ocorre tão somente com a lavratura do Auto de Infração.

O § 2º do art. 113 do CTN assevera que “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as **prestações, positivas ou negativas**, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, logo, se o contribuinte não realiza a prestação de fazer ou não fazer a que estava obrigado, cujo escopo era facilitar o trabalho de fiscalização ou de possibilitar a conferência da apuração e do pagamento do imposto, no seu montante exato, essa obrigação, apesar de acessória, persiste, independentemente, da obrigação principal, na seara tributária. Um grande exemplo disso é a hipótese de contribuinte que goza de isenção ou imunidade

de ICMS, mas que ainda está obrigado a realizar obrigações acessórias, vinculadas às operações isentas ou não tributadas que promove em seu estabelecimento.

É curial gizar que o próprio inciso VI do art. 149 do CTN prevê o lançamento de ofício, “quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”, portanto, se é possível a constituição do crédito tributário, atinente à multa isolada, mediante a lavratura de auto de infração de imposição de multa (AIIM), sem a necessidade de revisão de ofício de algum lançamento fiscal, torna-se indubitável que a multa isolada se submete a regramento próprio de decadência tributária, típica de lançamento de ofício, não se comunicando, pois, o regramento da decadência aplicada à obrigação principal, quando se cuide de tributos sujeitos à homologação da Fazenda Pública.

Assim sendo, a multa isolada cobrada no presente auto se submete à regra do art. 173, inciso I, do CTN, visto que depende de lançamento de ofício para a sua cobrança, além de inexistir qualquer tipo de pagamento à ela referente sujeito à homologação ulterior pela Fiscalização Fazendária Estadual.

Neste sentido, calha trazer à baila jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação da regra do art. 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial, no que se relaciona à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

DISCUTE-SE NOS AUTOS A POSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAR O VENDEDOR PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, QUANDO A EMPRESA ADQUIRENTE, EMBORA APRESENTE A DECLARAÇÃO LEGALMENTE EXIGIDA DE QUE FAZ JUS AO BENEFÍCIO (ART. 29, § 7º, II, DA LEI Nº 10.637), NÃO PREENCHE OS REQUISITOS LEGAIS PARA TANTO.

AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC, TENDO EM VISTA QUE O ACÓRDÃO RECORRIDO ENFRENTOU A MATÉRIA POSTA EM DEBATE NA MEDIDA NECESSÁRIA PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA, HAVENDO MANIFESTAÇÃO EXPRESSA QUANTO AOS MOTIVOS PELOS QUAIS NÃO SE RECONHECEU A DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO EFETUADO NA HIPÓTESE. NÃO HÁ QUE SE FALAR, PORTANTO, EM NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL, VISTO QUE TAL SOMENTE SE CONFIGURA QUANDO, NA APRECIACÃO DE RECURSO, O ÓRGÃO JULGADOR INSISTE EM OMITIR PRONUNCIAMENTO SOBRE QUESTÃO QUE DEVERIA SER DECIDIDA, E NÃO FOI.

O PRESENTE RECURSO NÃO DISCUTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IPI, CUJO PAGAMENTO ANTECIPADO ATRAIRIA A APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE EVENTUAL DIFERENÇA RECOLHIDA A MENOR. AO CONTRÁRIO, DEPREENDE-SE DOS AUTOS QUE SEQUER HOUVE PAGAMENTO DE IPI NA HIPÓTESE, TENDO EM VISTA QUE AS NOTAS FISCAIS OBJETO DA AUTUAÇÃO CUIDAM DE MERCADORIAS REMETIDAS COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO, NA FORMA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02, E, TAMBÉM, PORQUE O ACÓRDÃO RECORRIDO AFIRMOU QUE AO FINAL DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO IPI, COM A ADIÇÃO DOS DÉBITOS APURADOS PELAS SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO, TIDA POR INDEVIDA, NÃO SURTIRAM SALDOS DEVEDORES A COBRAR POR CONTA DE OS SALDOS CREDORES SUPERAREM OS VALORES DOS DÉBITOS ESCRITURADOS E APURADOS.

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DO PRESENTE FEITO SE REFERE À MULTA APLICADA COM BASE NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64, POR FALTA DE LANÇAMENTO DO VALOR DO IPI NA RESPECTIVA NOTA FISCAL, TRATANDO-SE, PORTANTO, DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, CUJA CONSTITUIÇÃO SE SUJEITA AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO PREVISTO NO ART. 149 DO CTN E ATRAI A REGRA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. OS FATOS GERADORES DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OCORRERAM NO PERÍODO DE ABRIL A SETEMBRO DE 2004 E O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO RESPECTIVO CRÉDITO TEVE INÍCIO EM 1º DE JANEIRO DE 2005, DE FORMA QUE O LANÇAMENTO OCORRIDO EM OUTUBRO DE 2009 NÃO FOI ATINGIDO PELA DECADÊNCIA, HAJA VISTA TER SIDO EFETIVADO ANTES DO DECURSO DO PRAZO QUINQUENAL DE QUE TRATA O ART. 173, CAPUT, E INCISO I, DO CTN.

O INCISO II DO § 7º DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02 INCUMBIU AS EMPRESAS ADQUIRENTES DA OBRIGAÇÃO DE DECLARAR AO VENDEDOR, DE FORMA EXPRESSA E SOB AS PENAS DA LEI, QUE ATENDE A TODOS OS REQUISITOS ESTABELECIDOS.

NO REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI, NEM A LEI DE REGÊNCIA, NEM A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA DELEGARAM AO VENDEDOR A INCUMBÊNCIA DE VERIFICAR A VERACIDADE DA DECLARAÇÃO PRESTADA PELO ADQUIRENTE, DE FORMA QUE NÃO PODE A AUTORIDADE FISCAL RESPONSABILIZAR O VENDEDOR POR NÃO TER ADOTADO CAUTELAS PARA CONFERIR SE O ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE ATENDIA OU NÃO AOS REQUISITOS PARA O GOZO DO BENEFÍCIO. É QUE NÃO CABE A ATRIBUIÇÃO DE OUTROS ENCARGOS À EMPRESA VENDEDORA, SE NÃO HÁ NORMATIVA EXPRESSA NESSE SENTIDO. COM EFEITO, AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DECORREM DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 113, § 3º, CTN), NÃO PODENDO O FISCO EXIGIR OUTRAS PRESTAÇÕES QUE ACHE NECESSÁRIAS SE NÃO HÁ AMPARO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (LEIS, TRATADOS OU CONVENÇÕES INTERNACIONAIS, DECRETOS E NORMAS COMPLEMENTARES - ART. 96 DO CTN).

OS CONTRATANTES SÃO OBRIGADOS A GUARDAR, ASSIM NA CONCLUSÃO DO CONTRATO, COMO EM SUA EXECUÇÃO, OS PRINCÍPIOS DE PROBIDADE E BOA-FÉ (ART. 422 DO CÓDIGO CIVIL), DE FORMA QUE A CELEBRAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO PRESSUPÕE A CONFIANÇA NO COMPORTAMENTO LEGÍTIMO DAS PARTES, DE MODO QUE SE UMA DELAS SE CONDUZ DE FORMA INDEVIDA OU ILEGAL, QUEBRANDO A CONFIANÇA QUE LHE FOI DEPOSITADA, A PARTE QUE ATUOU SEGUNDO O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA NÃO PODE SER PENALIZADA PELO COMPORTAMENTO ANTIJURÍDICO DA OUTRA, SOB PENA DE SUBVERTER A PRÓPRIA ATIVIDADE COMERCIAL E, EM ÚLTIMA ANÁLISE, O VETUSTO CONCEITO DE JUSTIÇA SEGUNDO O QUAL SE DEVE DAR A CADA UM O QUE LHE É DEVIDO, INCLUSIVE EM RELAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO EQUÂNIME DOS ÔNUS QUE DEVEM SER IMPUTADOS A CADA PARTE.

RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO PARA DESCONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E ANULAR O AUTO DE INFRAÇÃO QUE APLICOU À RECORRENTE A MULTA PREVISTA NO ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. (STJ – RESP N. 1.528.524 - PE (2015/0080662-2) – 2ª T.; REL: **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**; JULGADO EM: 18/08/2015; DJE: 28/08/2015)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, CTN.

QUANDO OS EMBARGOS DECLARATÓRIOS SÃO UTILIZADOS NA PRETENSÃO DE REVOLVER TODO O JULGADO, COM NÍTIDO CARÁTER MODIFICATIVO, PODEM SER CONHECIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, EM VISTA DA INSTRUMENTALIDADE E A CELERIDADE PROCESSUAL.

NOS TERMOS DO ART. 113, §§ 2º E 3º, DO CTN, A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVISTA EM "LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA" PODE VINCULAR NÃO SÓ O CONTRIBUINTE, COMO TERCEIRO, NO OBJETIVO DE OBRIGÁ-LOS A FAZER, NÃO FAZER OU TOLERAR QUE SE FAÇA, DE MODO QUE A NÃO OBSERVÂNCIA DO DEVER LEGALMENTE IMPUTADO CONDUZ À APLICAÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA (MULTA), QUE SE TRANSMUTA EM OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A PRÓPRIA AGRAVANTE RECONHECE QUE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA LOCAL VEDA A CONFECÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DA AUTORIDADE COMPETENTE

- PRESTAÇÃO NEGATIVA (NÃO FAZER) -, O QUE TRANSFORMA A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EM PRINCIPAL QUANTO À MULTA APLICADA, CUJO "SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA É A PESSOA OBRIGADA ÀS PRESTAÇÕES QUE CONSTITUAM O SEU OBJETO" (ART. 122 DO CTN).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EXISTE AINDA QUE O SUJEITO A ELA VINCULADO NÃO SEJA CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. ISTO PORQUE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POSSUI CARÁTER AUTÔNOMO EM RELAÇÃO À PRINCIPAL, POIS MESMO NÃO EXISTINDO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A SER ADIMPLIDA, PODE HAVER OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA A SER CUMPRIDA, NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS.

**TRATANDO-SE DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (PENALIDADE PECUNIÁRIA), CONVERTIDA EM PRINCIPAL, A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO SUJEITA-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, NA FORMA DO ART. 149, INCISOS II, IV E VI, DO CTN, CUJA REGRA A SER OBSERVADA É A DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.**

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL, MAS IMPROVIDO. (STJ - EDCL NO RESP 1.384.832/RN, REL. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJE 24/03/2014)

(DESTACOU-SE).

Noutro ponto, retomando a análise do recolhimento parcial do ICMS e da Multa de Revalidação e a que tipo de regra de decadência estaria sujeito, quanto às exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da Contribuinte, entendo, *data venia*, que deva ser aplicado o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 09/04/13, ou seja, a partir do termo inicial de contagem do prazo decadencial, o qual equivale à data de intimação do contribuinte, acerca do teor do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, *ex vi* do parágrafo único do art. 173 do 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.

Em contraponto, existe a regra geral do art. 173, inciso I do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

**DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO,**

**NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)**". TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007.

(DESTACOU-SE).

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n º 182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

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

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 NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

**O lançamento por homologação ocorre nas hipóteses em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento de tributo sem a prévia análise da autoridade administrativa.** NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO

APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º;"). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

**NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.**

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, *DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87).

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-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.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

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

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ, em embargos de divergência, quando houve a alteração de entendimento dos Ministros desta Excelsa Corte Superior, com a consagração da regra do art. 150, § 4º do CTN, quanto à temática da decadência tributária no lançamento fiscal do ICMS, o que se pode denotar da seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-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 DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E 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 E 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.

(GRIFOU-SE).

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário de ICMS e MR, relativo ao período anterior a 09/04/13, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ademais, enquanto na ação exploratória fiscal ou na rotina de monitoramento do contribuinte, o Fisco ainda esteja apenas analisando os documentos e a escrituração fiscal do contribuinte, inexistente a identificação exata de ação ou omissão irregular dele, a ponto de justificar o início de ação fiscal contra ele.

Em contrapartida, com a adoção de medidas preparatórias à ação fiscal, tal como ocorre com o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o Fisco mineiro já identificou uma conduta irregular do contribuinte, que justifica a autuação fiscal subsequente, tanto que nesta fase do trabalho fiscal, o auditor fiscal, normalmente, solicita “livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com a indicação do período e do objeto da fiscalização”, nos moldes do art. 70 do RPTA.

Como se pode perceber, ainda que não tenha sido descrito de forma clara e pormenorizada a infração fiscal cometida pelo contribuinte, o que ocorrerá com a lavratura do Auto de Infração (AI), no ensejo da intimação do AIAF, o contribuinte já não pode mais oferecer denúncia espontânea e tem ciência inequívoca do desejo do Fisco de exigir crédito fiscal próprio e específico, interrompendo, pois, a expectativa jurídica do contribuinte de perdão tácito pelo decurso de tempo significativo em estado de inércia.

Desta feita, a reivindicação de crédito tributário pelo Fisco mineiro, em tempo legal hábil, evita o sepultamento de sua pretensão ao cumprimento de obrigação por parte do contribuinte, desde que essa reivindicação seja específica, isto é, delimitável quanto ao seu objeto e período, ainda que não haja descrição pormenorizada do inadimplemento ou ilícito fiscal.

A atitude de exercício do direito pelo seu titular legítimo, em tempo hábil, merece abrigo do ordenamento jurídico positivo, pois corresponde a um direito potestativo e atrai a aplicação do princípio de justiça, em detrimento do princípio da segurança jurídica, quando haja razoabilidade do tempo já transcorrido, em que tenha permanecido inerte.

Em adição, salvo melhor juízo, todos os tipos de lançamento fiscal (de ofício, misto ou por homologação) se sujeitam à regra traçada no parágrafo único do art. 173 do CTN, porquanto esse dispositivo legal contempla norma tributária conceitual, acerca do instante em que deve ser considerado o exercício do direito potestativo pelo Fisco mineiro, apto a interromper o fluxo temporal do prazo decadencial do seu direito de lançar.

A única ressalva que se faz à regra do parágrafo único do art. 173 do CTN é a de que a eficiência da intimação do AIAF depende da observância pelo Fisco mineiro do prazo estipulado de transcurso da medida preparatória do início da ação fiscal até sua concretização pela lavratura do Auto de Infração, isto é, é imperiosa a observância do comando dos §§ 3º e 4º do art. 70 do RPTA.

*Contrario sensu*, acaso haja o transcurso do prazo para a lavratura do Auto de Infração, contado da expedição do AIAF, com ou sem a prorrogação motivada do prazo, a devolução do prazo de denúncia espontânea para o contribuinte representa a ineficiência do ato administrativo formalizado pela medida preparatória da autuação fiscal e, logo, não tendo se iniciado a ação fiscal com o AIAF, prorroga-se a interrupção da contagem do prazo decadencial, a partir da intimação do Auto de Infração, em substituição.

Nada obstante, não houve a extrapolação do prazo de lavratura do Auto de Infração, contado da data de expedição do AIAF, no caso dos autos, o que atesta a eficácia da intimação do contribuinte, quanto à medida preparatória da autuação fiscal.

Retomando o debate sobre a matéria de fundo da decadência do art. 150, § 4º, do CTN, e com o escopo de robustecer os elementos de convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

“(…) No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (vide Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do

contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.”

(Sem destaques no original).

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% do valor do ICMS-ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei n. 6.763/75, cuja redação está transcrita abaixo, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Art.56 da Lei n. 6.763/75. (...)

§ 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;”.

(Grifos nossos).

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “*por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido*”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não retenção ou a falta de pagamento do ICMS-ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei n. 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS-ST, como causa de majoração da Multa de Revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS-ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido à utilização de base de cálculo incorreta, isto é, sem o recolhimento do ICMS-ST “por dentro”, na forma estatuída no art. 43, § 8º, inciso I, do RICMS/02, com a redação textual, que foi alterada pelo Decreto Estadual n. 46.930 de 30/12/15 (previsão de vigência, a partir do dia 01/01/2016).

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art. 136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagradoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de acepção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do Estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei n. 6.763/75, *in litteris*:

Art. 56 da Lei n.6.763/75.

(...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, **nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto**, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)” (sem destaques no original)

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei n. 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS-ST, data venia, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do

imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS-ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei n. 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei n. 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao Estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I, do art. 56 da Lei n. 6.763/75, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS-ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS-ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei n. 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS-ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à Multa de Revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei n. 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do Estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS-ST para o contribuinte

substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o Estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS-ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS-ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS-ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao Estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliativa da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais de ICMS e de MR, em que houve recolhimento a menor, atinentes ao período anterior ao dia 09/04/13 (até cinco anos antes da data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor; além disso, também se exclui a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei n. 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

**Sala das Sessões, 26 de março de 2019.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**