

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.451/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168187-23
Impugnação: 40.010129464-51
Impugnante: Distribom Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda
IE: 491956760.00-93
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)
Origem: Núcleo de Contribuintes Externos - 2 CONEXT- SP

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - SORVETES. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, nas saídas destinadas a estabelecimentos varejistas mineiros, ao adotar preço menor que o sugerido pelo fabricante e deduzir uma parcela maior que a autorizada a título de ICMS operação própria, em face da inclusão do desconto incondicional na base de cálculo dessa operação. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exclusão da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie. Exclusão das exigências relativas ao período em que se deu a decadência, por força da previsão do art. 150, § 4º do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2010, devido por substituição tributária incidente sobre operações com sorvete, em decorrência do destaque a menor do imposto.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no inciso II c/c o inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 313/349, requerendo, ao final, a procedência da Impugnação.

O Fisco retifica o crédito tributário conforme Termo de Rerratificação de fls. 612/613, acatando, em parte, as alegações da defesa, juntando os documentos de fls. 614/801.

A Impugnante retorna aos autos (fls. 803/837), reiterando suas alegações anteriores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em manifestação de fls. 840/876, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento, nos termos da rerratificação de fls. 612/613.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 882/908, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos até o dia 24 de março de 2006, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

Tecnicamente falando, a autoridade judicial que, de forma definitiva, trata do tema “decadência”, é o Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Neste compasso, em recente decisão publicada no Diário de Justiça Eletrônico (DJe) de 07/11/11 – RESP. 1.199.262 – em embargos de divergência, proferiu a seguinte decisão:

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

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRg NOS EREsp. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, 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. (GRIFOU-SE)

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao ICMS deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período de 01/01/06 a 24/03/06 encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 24/03/11.

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2010, devido por substituição tributária incidente sobre operações com sorvete, em decorrência do destaque a menor do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme explicitado no Relatório Fiscal (fls. 13), constatou o Fisco duas irregularidades concernentes à apuração do imposto devido ao Estado de Minas Gerais, por substituição tributária, quais sejam:

- apurou ICMS/ST menor que o devido por incluir na base de cálculo do ICMS operação própria o desconto incondicional;
- utilizou base de cálculo diversa da prevista na legislação para calcular o ICMS/ST.

Às fls. 16 dos autos, ainda no Relatório Fiscal, a Autoridade Lançadora descreve o art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, destacando que a base de cálculo do ICMS/ST para o produto “sorvete” será aquela prevista nos itens “1” a “3” da alínea “b” do inciso I do mencionado dispositivo. A redação é a seguinte:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

(...)

Para o caso em tela, e não havendo a fixação de preços prevista no item “1”, o Fisco adotou a premissa do item “2”, ou seja, o preço sugerido pelo fabricante, à exceção dos produtos embalados em “potes de 5L”, que não possui o preço sugerido, conforme destaque do Fisco às fls. 856/857, e noutros casos diante da impossibilidade de se determinar o preço sugerido, conforme esclarece o Fisco às fls. 17.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua defesa a Impugnante discorre sobre a legalidade da substituição tributária e sobre a base de cálculo aplicável à espécie, não havendo divergência entre as partes.

Na peça de Impugnação, a Autuada apontou, dentre outros questionamentos, 3 (três) erros materiais (item 112 – fls. 340), dentre os quais o Fisco promoveu as alterações necessárias quanto à utilização de preços constantes de *folders* em períodos diferentes e em relação à quantidade de itens nas embalagens.

Esta correção resultou na reformulação do crédito tributário às fls. 612/613 e juntada de documentos de fls. 614/801.

Aditando a peça de defesa, a Autuada renova as suas argumentações iniciais e, em relação à reformulação, destaca que muito embora o Fisco tenha sanado “os erros (i) e (iii), remanesce o erro (ii) na apuração do crédito tributário”, conforme destacado às fls. 830.

Com isso, é possível afirmar que em relação aos dois itens mencionados, não há mais nenhum reparo a se fazer no lançamento tributário.

A insurgência contra o lançamento se restringe, portanto, aos seguintes pontos:

- adoção dos preços sugeridos divulgados nos *folders* elaborados pelo fabricante e encaminhados aos estabelecimentos varejistas, ao contrário das tabelas repassadas pelo industrial ao distribuidor;

- alteração do critério jurídico do lançamento, em decorrência das remessas das tabelas de preços adotadas pela Autuada, ao Estado de Minas Gerais;

- correta inclusão do desconto incondicional na base de cálculo da operação própria.

- o chamado “erro (ii)”, que se refere à utilização pelo Fisco do preço praticado para cada produto no 1º (primeiro) dia do mês, para todos os demais dias daquele mês, sendo que a Impugnante aplicou o preço do primeiro dia, mas em relação aos outros dias, teria aplicado “um preço reajustado”.

Preço Sugerido

Nesta seara a divergência se restringe ao preço adotado pelo Fisco como preço sugerido. Enquanto o Fisco adotou como base de cálculo para a substituição tributária o preço lançado nos *folders* entregues aos estabelecimentos varejistas, a Impugnante adotou a tabela de preços sugeridos pela Unilever (fabricante) para as operações realizadas pela Autuada.

Dúvidas não existem, até mesmo para a Autuada, que a base de cálculo, no caso em exame, é o preço final sugerido ou divulgado pelo industrial.

Segundo a Defesa, a tabela por ela adotada, além do preço sugerido ao consumidor final, apresenta, também, o preço sugerido para cada etapa da cadeia de distribuição, como: preço para distribuidores, preço distribuidor para freguesia e distribuidora para freguesia de rota.

Ao contrário dessa informação, no entanto, ao se verificar as tabelas juntadas aos autos, não se constata a existência do preço sugerido ao consumidor final, mas apenas as outras duas modalidades. O documento de fls. 377, que está mais legível, demonstra esta assertiva.

Os itens 57 (cinquenta e sete) e 59 (cinquenta e nove) da Impugnação (fls. 328) demonstram o equívoco da Autuada na interpretação da legislação e aplicação das tabelas. Com efeito, a própria Autuada reconhece que os *folders* trazem preços a serem praticados pelos varejistas em todo o território nacional, enquanto os preços das tabelas são específicos para as operações das distribuidoras, sendo estas de aplicação obrigatória pela Impugnante em suas operações.

Ora, sendo os preços constantes das tabelas específicos para distribuidoras atacadas, não o são para os varejistas que operam na cadeia final da circulação dos sorvetes. Logo, tais preços não podem ser utilizados para compor a base de cálculo do ICMS-ST de sorvete, pois a legislação deixa claro que são os preços finais a consumidor que interessam para compor a base de cálculo para a substituição tributária.

O documento de fls. 370 dos autos não deixa qualquer margem de dúvida quanto à interpretação de que as tabelas mencionadas pela defesa, inclusive a “ABIA” - Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação, se refere aos valores das operações entre o distribuidor e os estabelecimentos varejistas. Note-se que o anunciado aumento de preços atingirá, primeiramente, os consumidores finais com a troca dos cartazes (*folders*), enquanto a “tabela ABIA” foi praticada a partir de 11/09/06, ou seja, a mesma data de repasse do aumento das distribuidoras para os estabelecimentos varejistas.

Cumprido registrar que em relação aos potes de 5 litros, dado ao seu volume, os mesmos são adquiridos por sorveterias, restaurantes e congêneres como insumos para confeccionar outros produtos, como banana *split* ou *sundaes* servidos em seus estabelecimentos, ou para venda fracionada, não havendo preço sugerido, razão pela qual o Fisco adotou a sistemática do preço praticado pelo remetente e acréscimos multiplicados por Margem de Valor Agregado (MVA).

A sistemática da substituição tributária tem como escopo tributar a mercadoria até o seu consumo final e, exatamente, por isso, os preços lançados nos *folders* refletem exatamente a base de cálculo da última operação comercial. Assim, não resta dúvida de que o preço de comercialização dos produtos, dos estabelecimentos varejistas para os consumidores finais, é o preço estipulado nos *folders*, e não a tabela interna trazida pela Impugnante, até mesmo por que ela cuida apenas dos preços de venda por atacado.

Certo é que os industriais fabricantes de sorvete distribuem *folders*, por ele produzidos, para ser afixados nos estabelecimentos varejistas ou em carrinhos de venda ambulante onde consta, junto à imagem de cada produto, seu respectivo preço.

Não se pode negar que esses *folders*, contendo imagens e preços, são colocados pelos varejistas ao lado de onde estão expostos os produtos para divulgar e informar os seus preços. O objetivo, portanto, dos *folders* é sugerir e divulgar os preços ao consumidor final no exato momento da escolha do produto para consumo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale observar que a definição do vocábulo “divulgar” no Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa é no sentido de tornar pública alguma coisa desconhecida por outrem; propagar, publicar.

Ora, o público consumidor não tem acesso às planilhas encaminhadas pela Unilever exclusivamente à Impugnante e, portanto, não são públicas. Ademais, elas veiculam informações privadas inerentes ao negócio da Impugnante. Por conseguinte, são os *folders* o único meio pelo qual o consumidor é informado dos preços sugeridos ou divulgados pelo industrial. Depreende-se daí o entendimento do Fisco de que o preço final a consumidor sugerido ou divulgado são os sugeridos e divulgados nestes *folders*. Portanto, são estes os preços que o Fisco considera para cálculo da base de cálculo do ICMS-ST de diversos produtos da Impugnante, com as famílias de produtos “picolés” e “Potes de 2L”.

Outro equívoco da Impugnante diz respeito à argumentação de que as tabelas de preços encaminhadas pela Unilever são de aplicação obrigatória e que nada impede, por outro lado, que os varejistas vendam os sorvetes Kibon por preços diferentes, sejam eles maiores ou menores, do que aqueles veiculados nos *folders*, embora seja a intenção da Unilever que seus produtos sejam vendidos pelo varejo ao consumidor final pelo mesmo preço no Brasil.

Afirma, ainda, a Impugnante que enquanto está necessariamente vinculada às tabelas de preço enviadas pela Unilever, os varejistas podem ou não seguir os preços indicados nos *folders*. Neste caso, a defesa confunde conceitos que, embora próximos, são distintos. Um conceito é o preço informado pelo industrial fabricante ao consumidor final através dos *folders*. Outro conceito é o preço informado pelo industrial à Impugnante para as vendas no mercado atacadista. Isto ocorre porque para muitos produtos estes preços são idênticos, como no caso de picolés, e para outros produtos, como os “potes de 2L”, o preço final informado à Impugnante pelo industrial é inferior ao preço informado ao consumidor através dos *folders*.

O preço fixado nos *folders* é o preço que presumidamente o sorvete será vendido, preço este composto por todos os valores adicionados ao longo de sua cadeia de produção e circulação. Assim sendo, este preço é a expressão numérica presumida da base de incidência econômica do imposto e por isto é o valor adotado para o cálculo do ICMS-ST.

Na remota e improvável hipótese de o varejista vender o produto abaixo ou acima do preço fixado nos *folders*, tal variação não afetará o preço final presumido, em face do caráter definitivo do recolhimento por ST, conforme dispõe o item 10 do art. 22 da Lei nº 6763/75, a saber:

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

(...)

item 10 - Ressalvadas as hipóteses previstas nos itens 11 e 11-A deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo;
- 2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria (grifo nosso).

O caráter definitivo do ICMS-ST impede o Fisco, ao ter ciência de que a venda ao consumidor final foi praticada por valor superior ao sugerido, reformular o valor do imposto cobrado previamente. De igual modo, impede o varejista que concedeu desconto ao consumidor que deixou o preço final inferior ao sugerido, de exigir compensação daquilo que já foi pago ao Fisco a título de ICMS-ST.

No que concerne ao caráter definitivo do ICMS-ST e sua base de cálculo, a matéria foi analisada pelo Conselho de Contribuintes no Acórdão 18.110/07/1ª (PTA 01.000151076-61), tendo como sujeito passivo a Unilever Brasil Ltda, fabricante dos produtos objeto do presente lançamento. A decisão está assim emendada:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SORVETE - FALTA DE RETENÇÃO E RETENÇÃO A MENOR DO ICMS/ST. CONSTATADAS SAÍDAS DE SORVETES PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, SEM A RETENÇÃO E/OU RETENÇÃO A MENOR DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MR (EM DOBRO) ACOLHIMENTO PARCIAL DAS RAZÕES DA IMPUGNANTE, NOS TERMOS DAS REFORMULAÇÕES DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADAS PELO FISCO, DEVENDO, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO PRODUTO SORVETE SOFT-ICE.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SORVETE - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST RETIDO - CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST RETIDO NO MÊS DE AGOSTO DE 2004. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

A SEGUNDA DISCUSSÃO TRAZIDA PELA DEFESA DIZ RESPEITO AOS SORVETES COMERCIALIZADOS EM POTES DE 2 LITROS. PARA ESTE CASO, SUSTENTA A IMPUGNANTE QUE APENAS 30% (TRINTA POR CENTO) DAS VENDAS SÃO REALIZADAS COM PEQUENOS REVENDADORES QUE APLICAM A TABELA SUGERIDA. OS OUTROS 70% (SETENTA POR CENTO) DOS CLIENTES PRATICAM DESCONTOS, POIS SÃO GRANDES REDES DE SUPERMERCADOS.

É DE SE VER QUE A IMPUGNANTE FULCRA BOA PARTE DE SEUS ARGUMENTOS NA APLICAÇÃO DA TABELA DE PREÇOS DE SORVETE SUGERIDA PELO FABRICANTE COMO BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST. TODAVIA, NÃO QUER VER SUA TABELA DE PREÇOS APLICADA A DETERMINADAS OPERAÇÕES, POIS PRETENDE ASSEGURAR QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST NO VALOR DE R\$13,50 PARA O POTE DE 2 (DOIS) LITROS VALE SOMENTE AOS PEQUENOS PONTOS DE VENDA QUE REPRESENTAM 30%

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(TRINTA POR CENTO) DE SUAS VENDAS, ENQUANTO QUE OS OUTROS 70% (SETENTA POR CENTO) SÃO VENDIDOS EM GRANDES REDES POR PREÇO INFERIOR E JUNTA CÓPIAS DE PANFLETOS PROMOCIONAIS DESSAS GRANDES REDES. OCORRE QUE O IMPOSTO CORRETAMENTE RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É DEFINITIVO, CONFORME DETERMINA O ARTIGO 21 DO ANEXO XV DO RICMS ABAIXO TRANSCRITO, A SABER:

“ART. 21 - RESSALVADA A SITUAÇÃO EM QUE O FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO SE REALIZAR, O IMPOSTO CORRETAMENTE RECOLHIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É DEFINITIVO, NÃO FICANDO, QUALQUER QUE SEJA O VALOR DAS SAÍDAS DAS MERCADORIAS:

I - O CONTRIBUINTE OU O RESPONSÁVEL SUJEITO AO RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA DO TRIBUTO;

II - O ESTADO SUJEITO À RESTITUIÇÃO DE QUALQUER VALOR, AINDA QUE SOB A FORMA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM DÉBITO POR SAÍDA DE OUTRA MERCADORIA”.

CERTO O FISCO AO AFIRMAR QUE “NÃO PODE O VALOR DE VENDA DECORRENTE DE UMA PROMOÇÃO PONTUAL E RÁPIDA SER ACATADO COMO FORMADOR DA BASE DE CÁLCULO DEFINIDA NA LEGISLAÇÃO. BASTA VER QUE OS R. PANFLETOS TÊM ANOTADO O PRAZO DE VALIDADE QUE É NORMALMENTE DE 07 (SETE) DIAS. SE HÁ O INTERESSE COMERCIAL ENTRE O GRANDE DISTRIBUIDOR E O FABRICANTE EM FAZER PROMOÇÕES ESPECÍFICAS, ESSE PROCEDIMENTO NÃO TEM O CONDÃO DE ALTERAR A APLICAÇÃO DA TABELA SUGERIDA PELO FABRICANTE COMO BASE DE CÁLCULO DO ICMSST.

DEPREENDE-SE, DA PRÓPRIA ARGUMENTAÇÃO DA AUTUADA, QUE EM 70% (SETENTA POR CENTO) DOS PONTOS DE VENDA ESTÁ DIVULGADA A TABELA SEM DESCONTOS OU PROMOÇÕES, DE FORMA QUE ESSA É A TABELA MAIS DIVULGADA. OUTROSSIM, ALÉM DESTAS CONSIDERAÇÕES, NÃO NOS OLVIDES QUE, CONFORME TRANSCRITO ACIMA, O LEGISLADOR NÃO PREVIU O FATO DE QUE, ALÉM DA TABELA DE PREÇOS SUGERIDA PELO FABRICANTE, SEJA ACATADO QUALQUER DESCONTO OU PROMOÇÃO ESPORÁDICA, RAZÃO PELA QUAL DEVE PREVALECER A APLICAÇÃO DA R. TABELA COMO BASE DE CÁLCULO AO TRABALHO FISCAL EM TELA.”

Na decisão em comento, as tabelas continham preços finais a consumidor corretos. Neste PTA, a Autuada adota procedimentos distintos, ora adotando o preço dos folders, ora adotando outros parâmetros, conforme demonstrado no “Anexo M” (fls. 734/799). É o caso, por exemplo, dos preços dos produtos: picolés, bombons gelados e “potes de 1L”.

De modo diverso, para os produtos em potes de 2 litros, o preço informado nos arquivos da Impugnante são inferiores aos lançados nos *folders*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a Impugnante, mesmo que vinculada às tabelas de preço enviadas pela Unilever nas suas operações com contribuintes deste Estado, está impedida, por força legal, de utilizar para compor a base de cálculo do ICMS-ST outros preços senão o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, ou seja, o preço informado nos *folders*.

A Autuada destaca, ainda, para ressaltar a sua boa-fé, que a Unilever, ao realizar venda de sorvetes Kibon para atacadista localizado no Estado de Minas Gerais, na condição de substituto tributário tal qual a Impugnante, pratica exatamente os mesmos preços adotados pelo ora sujeito passivo.

Independentemente disso, o legislador definiu para o caso concreto, que a base de cálculo do ICMS-ST é o preço sugerido ao consumidor final. Portanto, a base de cálculo ora exigida é aquela que consta nos *folders*, não sendo relevante o preço praticado pela Unilever, nem mesmo aquele praticado pela Autuada em suas operações.

Desnecessário, portanto, a diligência na empresa Unilever, uma vez que esta também deve observar os preços divulgados em *folders* afixados nos pontos de venda ao varejo.

Cumprido destacar, conforme se verá adiante (Acórdão 19.933/10/1º) que a Unilever já figurou no polo passivo de lançamento tributário em decorrência da mesma prática da ora Impugnante.

Alteração de Critério Jurídico

Salienta a Impugnante que a adoção pelo Fisco dos preços fixados nos *folders* distribuídos pelo fabricante aos estabelecimentos varejista, como base de cálculo para o imposto devido por substituição tributária vai de encontro às tabelas adotadas pela Unilever e encaminhadas à Secretaria de Fazenda pela Associação Brasileira das Indústrias de Alimentação – ABIA e Associação Brasileira das Indústrias de Sorvetes – ABIS.

Segundo a defesa, há mais de 9 (nove) anos que o Fisco está ciente da tabela de preços praticados pela Impugnante nas operações com sorvetes destinados a estabelecimentos sediados no Estado de Minas Gerais, sem que houvesse qualquer restrição ao uso desses instrumentos.

Destaca, ainda, que outro distribuidor, que também se utiliza da mesma tabela elaborada pelo fabricante, promove vendas para contribuintes localizados fora do estado mineiro e, em decorrência disso, pleiteou ressarcimento ao Estado de Minas dos valores retidos com base na mesma tabela utilizada pela Autuada.

Tais situações segundo a Autuada (o recebimento das tabelas pela SEF e o deferimento do ressarcimento) autorizam a convicção de que eventual mudança de entendimento caracteriza alteração do critério jurídico, hipótese vedada pelo art. 146 do CTN.

Em primeiro plano, como bem destacou o Fisco, os documentos de fls. 409/441 se referem às Portarias CAT de diversas datas e numerações, que são objetos estranhos à Fiscalização mineira, haja vista que são portarias do Estado de São Paulo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que informam preços de sorvetes para determinação da base de cálculo do ICMS-ST para aquele Estado e não para Minas Gerais.

Não obstante o encaminhamento de tais documentos à SEF/MG, eles não se prestam para os fins pretendidos pela Autuada.

Por outro lado, atesta o Fisco a existência de lançamentos, com o mesmo objeto do ora em litígio, tendo como sujeito passivo o estabelecimento industrial fabricante, a Unilever Brasil Ltda. Do Acórdão 19.933/10/1º destaca-se a seguinte ementa:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – SORVETES – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO.

CONSTATOU-SE A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO PELA AUTUADA NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE SORVETES, POR UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DISTINTA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, ITEM 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – SORVETES – RECOLHIMENTO A MENOR

DO ICMS/ST – DIVERGÊNCIA NA GIA/ST. CONSTATOU-SE O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO PELA AUTUADA NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE SORVETES, POR DIVERGÊNCIA NOS REGISTROS DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS QUE INFORMAM SOBRE AS OPERAÇÕES OCORRIDAS NO PERÍODO E O DOCUMENTO DESTINADO À APURAÇÃO DO ICMS/ST (GIA/ST). EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, ITEM 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75.

CRÉDITO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No tocante ao ressarcimento deferido a outro distribuidor do mesmo produto, convém observar que, a teor da regra contida no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, o estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago quando ocorrer a saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra Unidade da Federação. O mencionado dispositivo assim dispõe:

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

(...)

item 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

Ao autorizar o ressarcimento, nada mais se fez do que respeitar os ditames da regra ora transcrita, mas não se pode intuir que tal ressarcimento tem efeito homologatório ou características próprias do lançamento, haja vista que se trata apenas do reconhecimento, por parte do Fisco, de que as operações subsequentes que presumidamente ocorreriam dentro deste Estado de fato não ocorreram.

Importante frisar que não há nenhum registro nos livros da Impugnante que se refira a uma autorização formal do Fisco, no sentido de se adotar as tabelas internas, em detrimento da divulgação pública dos preços pelos *folders*.

Eventual antecipação do imposto que tenha alcançado a extinção do crédito pela homologação tácita não sustenta a hipótese da defesa, uma vez que a homologação opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Esta homologação expressa jamais aconteceu, não produzindo efeitos de mudança de critério jurídico a ausência de lançamento de ofício para períodos anteriores.

Além do mais, a hipótese se assemelha muito mais às práticas reiteradas previstas no inciso III do art. 100 do CTN.

Mas também nesta linha não venceria a tese de defesa, uma vez que a possível inércia do Fisco não caracteriza prática reiterada, mas somente sua atuação firme num mesmo rumo de interpretação.

Discorrendo sobre a mudança de critério jurídico o professor Luciano Amaro (2000, p-336) destaca:

“O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto ao fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério... O fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em relação ao sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério”.

Com efeito, não existe qualquer lançamento anterior que lhe autorize valer-se das tabelas internas, afastando, assim, a alegação de modificação de critério jurídico, bem como de eventual prática reiterada.

Desconto Incondicional

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à redução do imposto pago na operação normal da Impugnante, para fins de dedução do valor apurado a título de ICMS/ST, a Impugnante reclama inicialmente de que o Fisco não esclareceu no Relatório do Auto de Infração como foi apurada a infração e os dispositivos infringidos.

Sem razão a defesa, no entanto, uma vez que o subitem “5.1” do relatório fiscal (fls. 13) destaca desde o início o fato que levou o Fisco a apurar o recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária.

Além do mais, o “Anexo H” (fls. 120/133) detalha de forma clara como a diferença do imposto fora calculada, em decorrência da infração praticada, apresentando planilhas e relatórios com notas fiscais que informam o desconto incondicional concedido.

Se não bastasse, o campo de infringências do Auto de Infração aponta o art. 50, inciso I, alínea “b” do RICMS/02, que diz respeito à formação da base de cálculo.

Por outro lado, a Impugnante entendeu claramente os fatos narrados pelo Fisco, ao expor com perfeição os cálculos elaborados às fls. 24 da peça de defesa (336 dos autos).

A Impugnante reconhece que as normas relativas ao desconto incondicional e à não inclusão na base de cálculo do ICMS estão lançadas na Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a”, de aplicação em todo território nacional, mas entende que a regra se aplica somente em relação à operação própria, sem a substituição tributária.

Destaca que, havendo substituição tributária, o preço cobrado pela Impugnante (substituto) dos contribuintes mineiros é de menor relevância, pois a sistemática da substituição leva em conta o preço final cobrado pelo varejista.

Neste caso, afirma a defesa, o desconto dado pela Impugnante/distribuidora, por não se refletir, necessariamente, em redução de preço para o consumidor final, é irrelevante para a base de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária.

A proposta da Autuada seria verdadeira se o caso dos autos se tratasse de incorporar ou não à base de cálculo o valor do desconto incondicional. Mas isto a própria Autuada cuidou de fazer e defende a regra, pelos fatos acima levantados.

Mas no caso dos autos, o que está a exigir o Fisco é a redução da parcela do imposto devida pela operação própria, utilizada para a dedução do imposto apurado em decorrência da base de cálculo por substituição, em face da regra da não cumulatividade.

Neste caso, o art. 50, inciso I, alínea “b” do RICMS/02 afirma que integram a base de cálculo do imposto, nas operações, a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto. Ora, não há qualquer condição subordinada a evento futuro ou incerto nas operações que a Impugnante realizou e assim sendo a ressalva deve ser considerada.

Como já mencionado, a mesma regra encontra-se lançada na Lei Complementar nº 87/96, sendo esta a forma de calcular o imposto devido ao estado de origem.

É evidente que, uma vez concedido o desconto incondicional na operação própria, o crédito relativo ao ICMS operação própria utilizado na apuração do ICMS-ST será menor e, por conseguinte, o ICMS-ST a recolher será maior. Isto não ocorreu no caso concreto.

Conforme exemplo elaborado pelo Fisco às fls. 866 resta claro que ao deixar de deduzir o desconto incondicional da operação própria, a base de cálculo do ICMS na operação própria torna-se maior do que a devida e, por conseguinte, resulta em recolhimento a menor do ICMS-ST devido.

Neste caso, a Autuada favorece o Estado de origem, mas prejudica o Estado destinatário, devendo, pois, cumprir a legislação nacional que rege a formação da base de cálculo.

Do Chamado Erro (ii)

Às fls. 828/829 dos autos, a defesa acata a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, dando por encerrada a discussão posta na primeira etapa em relação aos chamados erros (i) e (iii). Alerta, no entanto, que o erro (ii) não fora resolvido.

Ao descrever o mencionado erro a defesa assim se expressou:

(...) “Ocorre que, em alguns meses autuados, a Impugnante aplicou um preço no 1º dia do mês para um produto e, nos demais dias do mês, aplicou o preço reajustado. Isso porque existe sempre uma diferença de cerca de 1 semana entre a alteração do preço na cadeia de distribuidores e a alteração do preço no ponto de venda ao consumidor final. Ou seja, para estes meses, o D. Agente Fiscal não atentou para tal fato e considerou no Auto de Infração um preço praticado pela Impugnante quando, na realidade, ela praticou um preço diferente do indicado no Auto de Infração”.

Como bem destacou o Fisco, vale lembrar que a Impugnante, conforme disposto no item 1º do art. 10 do Anexo VII, Parte I, do RICMS/02, deve enviar mensalmente arquivo eletrônico para a SEF/MG, contendo a totalidade das operações de entrada e saída de mercadorias ou bens realizadas em cada período de apuração. Este arquivo deve atender às especificações descritas no Manual de Orientação do Usuário de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados – Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02 – e conter os seguintes tipos de registros obrigatórios: “10”, “50”, “53”, “54”, e “75”. Estes registros, contendo informações tributárias das mais diversas, serviram de base para a constituição do presente Auto de Infração.

Conforme destacou o Fisco em sua manifestação, todos os dados apurados no presente lançamento vieram das informações prestadas nos arquivos, respeitando-se os períodos neles informados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, em relação aos produtos que não possuem preço final fixado nos *folders*, o Fisco adotou exatamente aquele preço de partida informado nos registros eletrônicos, seja ele o do primeiro dia ou o valor reajustado.

Além do mais, quando se tratar de base de cálculo apurada mediante adoção dos preços sugeridos nos *folders*, a alteração dos preços de comercialização dos produtos entre a distribuidora/Autuada e os varejistas não provoca qualquer alteração na apuração da base de cálculo da substituição tributária.

Por outro lado, a defesa destaca que o preço praticado no primeiro dia do mês era menor que o preço dos dias subsequentes. Neste caso, se alguma influência houvesse na formação da base de cálculo da substituição tributária, ocorreria, na verdade, uma apuração a menor do imposto pelo Fisco.

Importante destacar, no entanto que, pela análise dos documentos de fls. 370 e seguintes, o aumento se inicia pela base, ou seja, primeiro aos consumidores, e não como retrata a Impugnante.

Com efeito, o comunicado de fls. 370 informa que o aumento de preço ao consumidor ocorrerá com a troca de cartazes nos pontos de venda, a partir de 04/09/06, enquanto o distribuidor repassará o aumento aos varejistas em 11/09/06. O distribuidor, maior beneficiado no acordo comercial, somente receberá produtos reajustados a partir de 18/09/06, podendo desovar seus estoque adquiridos por menor preço, com valores novos durante uma semana (de 11/09 a 18/09).

Assim corretas as exigências fiscais remanescentes, em relação ao ICMS/ST e a Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6763/75.

Por outro lado, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Recorrente. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada

(...)

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 acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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.

(...)

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

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica

inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

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

Analisando o disposto no art. 53 acima, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo N° 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias."

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL N° 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal

expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também 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): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA:
EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON
ANDRADE.

Verifica-se, portanto, que não há qualquer óbice para a exigência cumulativa das penalidades lançadas no Auto de Infração em análise.

No caso dos autos, no entanto, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 merece uma melhor análise. O dispositivo legal capitulado pelo Fisco prescreve:

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

.....

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada

Para se dirimir tal questão, necessário se faz uma curta regressão pelas regras de interpretação da legislação tributária.

O Código Tributário Nacional – CTN trata da questão da interpretação da legislação tributária nos artigos 107 a 112. Neste contexto, a legislação tributária será interpretada nos moldes descritos nos artigos 108 a 112. Em seguida, persistindo dúvidas, aplicam-se as regras gerais do direito.

O brocardo jurídico "*em dúvida pró-réu*", encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do "*in dúvida contra fisco*".

De início cabe diferenciar o sentido de interpretação e integração da legislação tributária. O art. 108 do CTN cuida de regras de integração da legislação tributária, ou seja, diante da ausência de dispositivo legal, buscam-se, na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a interpretação da legislação é diferente. Neste caso, existe o texto legal. O que faz o intérprete é enxergar igual, mais ou menos daquilo que está disposto no texto legal.

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

A primeira delas, a literal ou gramatical, diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN.

Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Necessário se faz distinguir os significados das terminologias empregadas, que podem encerrar conceitos técnicos ou vulgares.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal.

A outra modalidade, a interpretação lógica, é derivada da interpretação gramatical ou literal. Nela, o que se busca, nos dizeres de Luciano Amaro, é a inteligência do texto, de forma que não descambe para o absurdo, dando à norma um sentido coerente.

Por sua vez, a interpretação sistemática procura o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo. Não se pode dar sentido ao texto de forma fragmentada, sem se ater ao conteúdo geral.

Por outro lado, a interpretação histórica consiste no exame do sentido da norma através dos tempos, comparando o direito anterior e o atual, de forma a buscar o seu sentido, se a finalidade é ampliar ou restringir direitos. Além-se, também, ao contexto geral da aprovação da lei, verificando o anteprojeto, as emendas e o processo legislativo.

Por fim, a finalística ou teleológica. Neste ponto, procura-se a intenção do legislador. O que ele (legislador) buscava com a edição do ato normativo. Para qual fim ela (a norma) se destinava. Cabe observar que as regras histórica e teleológica podem se interagir, ou mesmo resultar em um só processo de interpretação.

Neste contexto, cabe examinar a legislação anterior. O inciso VII, vigente até 31/10/03, apresentava o seguinte texto:

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No período anterior a 31/10/03, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo na hipótese dos arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extra-fiscais com menção apenas dos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo art. 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então SLT (Superintendência da Legislação Tributária), no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

O novo dispositivo veio ao mundo jurídico com a seguinte redação:

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Com efeito, a nova redação tem por finalidade separar as irregularidade que envolvam a falta de emissão de documentos fiscais daqueles casos em que a nota fiscal fora emitida por valor menor, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII, do art. 55 do mencionado Diploma Legal.

In casu, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se a matéria de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST. Como se nota, a Autuada não utilizou base de cálculo diversa na operação de venda de sorvetes, mas sim adotou base de cálculo menor para o cálculo do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

Além do mais, a parcela de agregação é definida por instrumento legal, não possuindo nenhum efeito prático suprimi-la do documento fiscal, posto que de conhecimento do Fisco.

Certo é que o dispositivo busca atingir justamente aquela parcela que, uma vez suprimida, demanda análise fiscal para sua apuração, às vezes sem sucesso. Esta atitude é que o dispositivo visa neutralizar, atingindo, portanto, apenas os ilícitos praticados em relação à operação própria.

Esta matéria vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como no PTA 01.000166506-52, que resultou no Acórdão nº 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

“PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE BRITO MACHADO, EM SUA OBRA “ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO”, ASSIM SE MANIFESTA:

“A DOCTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO. ANTES, REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOCTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO.” (.....)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOCTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FALTOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA “MULTAS TRIBUTÁRIAS – NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS”:

“TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDECER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO.

DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA, A BASE ECONÔMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE, O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE “O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO.”

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA.

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDUTA A SER PUNIDA “CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO”.

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA.

A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.

É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS.”

Assim, deve-se excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75.

Cumpra registrar, no entanto, que a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978/11. A novíssima redação é a seguinte:

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a citada lei agregou à Lei nº 6763/75 no art. 55, o inciso XXXVII, com a seguinte redação:

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;

Com as novas redações trazidas pela Lei nº 19.978/11, resta claro, do entendimento supracitado e da decisão tomada no Acórdão nº 20.542/11/1ª, que regra do então inciso VII somente se aplicava às ilicitudes praticadas em relação à operação própria do remetente.

Pela nova redação do inciso VII, a penalidade maior, de 40% (quarenta por cento), somente se aplicará em relação à base de cálculo da substituição tributária, quando presente a supressão de base de cálculo da operação própria.

Como se tratam de dispositivos de lei novos, a aplicação somente deverá ocorrer para as operações realizadas a partir de sua efetiva vigência, ou seja, para os fatos geradores ocorridos após 01/01/12.

Assim, exclui-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie dos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 612/613, e ainda: a) excluir as exigências no período de 01/01/06 a 24/03/06, por força da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN; b) excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que não excluíam as exigências no período de 01/01/06 a 24/03/06, por força da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Flora Vaz Lobato Diaz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 26 de abril de 2012.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Antônio César Ribeiro
Relator / Designado

ml

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.451/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168187-23
Impugnação: 40.010129464-51
Impugnante: Distribom Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda
IE: 491956760.00-93
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)
Origem: Núcleo de Contribuintes Externos - 2 CONEXT- SP

EMENTA

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e se resume ao entendimento dos votos vencedores de ter se operado a decadência relativamente aos fatos geradores anteriores a 24/03/06, nos termos do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Essa norma estipula decurso de prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador para homologação do lançamento nas hipóteses em que o contribuinte apura e efetua o recolhimento do imposto sem o prévio exame da Fazenda Pública. Transcreve-se:

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.

Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Situação e enquadramento diverso se encontra o sujeito passivo que não cumpre, ou cumpre em desacordo com a legislação tributária as suas obrigações,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ensejando a atuação do Fisco na apuração e conseqüente lançamento de ofício do crédito tributário.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

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

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

Assim, o prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos n^{os} 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 20.425/11/1^a, 20637/11/1^a e 19626/10/3^a.

Outrossim, várias decisões judiciais endossam tal entendimento.

Por essas considerações, entende-se inexistir decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores a 24/03/06.

Sala das Sessões, 26 de abril de 2012.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CC/MG