

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.689/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000171552-21
Impugnação: 40.010130793-44 (Coob.)
Impugnante: JBS S/A (Coob.)
IE: 344257965.11-65
Autuado: Bertin S/A
IE: 001065999.00-40
Proc. S. Passivo: Fábio Augusto Chilo/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA SUCESSORA – CORRETA A ELEIÇÃO – SOLIDARIEDADE. Comprovado nos autos que a Coobrigada incorporou a empresa Autuada. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária na condição de responsável, nos termos dos arts. 121, parágrafo único, inciso II e 132, ambos do Código Tributário Nacional - CTN. **CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO.** Constatado aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em face do lançamento, na escrita fiscal, dos créditos decorrentes de aquisições de gado bovino, em oposição ao disposto no inciso I do § 2º do inciso IV do art. 75 da Parte Geral do RICMS/02 e Regime Especial de Tributação. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve ser excluído no campo “7” da Verificação Fiscal Analítica, no mês de junho de 2010, a parcela relativa à transferência de saldo credor por incorporação. Lançamento parcialmente procedente. **Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de Recomposição de conta gráfica, em virtude de aproveitamento indevido de créditos, no período de 01/05/08 a 30/06/10, lançado no livro Registro de Apuração do ICMS na rubrica “Outros Créditos” sob o título de “ICMS Recolhido Antecipado”.

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

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF e Termo de Intimação Complementar (fls. 02/05); Auto de Infração - AI (fls. 08/09); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fls. 10/11); Relatório Fiscal (fls. 12/14); Verificação Fiscal Analítica para Recomposição da Conta Gráfica (fls.

15/20); Planilhas encaminhadas pela Autuada demonstrando as notas fiscais que originaram os créditos apropriados indevidamente (fls. 21/115); cópia do Regime Especial de Tributação – RET – nº 18/08 e aditamento (fls. 117/120); cópia do Regime Especial de Tributação – RET – nº 43/09 (fls. 121/124); cópia do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 126/207); documentos de incorporação da Autuada pela Coobrigada JBS S/A (fls. 209/284) e cópias das notas fiscais eletrônicas de transferência de estoques e de saldo credor da Autuada para a Coobrigada JBS S/A (fls. 286/287).

Da Impugnação

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 302/319, com documentos anexados às fls. 320/365, onde alega, em síntese, que:

- não houve o cometimento de infração, pois a escrituração dos créditos, referente às aquisições de gados em outros Estados pode ser objeto de creditamento fiscal, vez que a própria Constituição Federal garante este direito, sem qualquer limitação, ou seja, a empresa obedeceu ao princípio da não cumulatividade;

- o Fisco equivocou-se ao autuá-la, pois agiu em contrariedade ao expresse no dispositivo constitucional;

- não há menção a dispositivo que exija crédito tributário pela não apresentação das 1^{as} vias das notas fiscais relacionadas ao lançamento e, a omissão em relação ao fundamento legal enseja à nulidade do trabalho fiscal, em face de capitulação errônea;

- também resta evidenciada a nulidade do lançamento fiscal, pois a escrita fiscal não foi refeita a apurar se o Regime Especial está a onerá-la mais, tendo em vista que a concessão de Regime Especial não poderia importar em majoração da carga tributária;

- o Auto de Infração (AI) impugnado é nulo por vício processual porque, antes de sua lavratura, o Fisco deveria tê-la intimado para realizar o estorno dos créditos supostamente aproveitados de forma indevida, conforme prescrito na Lei Complementar nº. 939 de 03 de abril de 2003, merecendo destaque o previsto no art. 5º;

- a falta de apresentação, por parte do Fisco, de planilhas demonstrativas da apuração do valor exigido no AI, resulta em cancelamento do lançamento fiscal por nulidade e por cerceamento ao direito de defesa;

- o lançamento fiscal também merece ser cancelado porque não foi considerado o saldo credor existente na escrita fiscal, o que implicaria em redução do suposto valor exigido, o que pode ser comprovado pela memória de cálculo anexa, fls. 361/362 indicando a existência de saldo credor que não foi considerado pelo Fisco;

- o AI merece ser cancelado em sua íntegra, ou, subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral do lançamento, deverá ao menos ser afastada a multa prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, em virtude de que estaria sendo cobrado em duplicidade as multas (multa revisional e multa isolada), ambas de 50%

(cinquenta por cento) sobre o valor do imposto, sendo uma pela acusação de apropriação indevida de crédito e outra pela existência de ação fiscal.

Requer a procedência da impugnação e o cancelamento do AI.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 370/382, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 385, para que o Fisco:

1 - informe qual o valor do crédito presumido apurado para os meses de setembro e novembro de 2008;

2 - justifique o não acatamento do valor integral do crédito presumido apurado para o mês de outubro de 2008 na “Expressão Real” de fls. 16 (R\$ 2.677.349,76 x R\$ 3.092.877,95 + R\$ 2.655,69);

3 - discorra sobre o estorno de crédito de fls. 132 e seu efeito na recomposição da conta gráfica;

4 - analise a conveniência de se manter, neste lançamento, o débito do mês de junho de 2010, relativo à transferência de saldo credor para a incorporadora JBS S/A, considerando a inexistência desse saldo na conta gráfica da ora Autuada e probabilidade de estorno do crédito na JBS.

O Fisco atende à Diligência às fls. 387/391, fornece as informações solicitadas e reformula o crédito tributário às fls. 392/397. Quanto ao item 4 da diligência, assim se manifesta:

“Considerando que se trata de uma continuidade de empresas, onde uma se debitou e a outra se creditou deste valor, que o vem utilizando desde então e em momento algum a incorporadora JBS S/A se mostrou interessada em pagar ou parcelar este Auto de Infração, ou seja, a mesma não faria espontaneamente o estorno deste crédito.

Somos por manter este lançamento neste PTA, tendo em vista que só geraria mais um Auto de Infração, já que ao retirarmos este valor deste Auto de Infração, teríamos que emitir outro, agora em nome da Incorporadora JBS S/A, que se trata da mesma coobrigada neste PTA.”

Intimada da reformulação do crédito tributário, a Impugnante manifesta-se às fls. 415/437, ratificando suas alegações anteriores, acrescentando apenas que o AI deveria ser anulado em razão da insegurança na determinação da infração existente na inicial pelo fato de ter o Fisco constatado erro na autuação após diligência.

O Fisco volta a se pronunciar às fls. 441/449 ratificando suas manifestações anteriores e pedindo que o lançamento seja julgado parcialmente procedente nos termos da reformulação do crédito tributário que efetuou às fls. 392/397.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 451/468, que foi utilizado para a decisão, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 392/397, bem como pela exclusão, no campo “7” da Verificação Fiscal Analítica de fls. 20, no mês de junho de 2010, da parcela relativa a transferência de saldo credor por incorporação, no valor de R\$ 5.937.952,88.

DECISÃO

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

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração ao argumento de erro no lançamento por insegurança na determinação da infração.

Salienta que não lhe foi assegurado o princípio da espontaneidade, uma vez que o Fisco deveria tê-la intimada para estornar o crédito indevido e transcreve o art. 5º da Lei Complementar nº 939/03 que assegura aos contribuintes a faculdade de corrigir a obrigação tributária antes de iniciado o procedimento fiscal.

Sem razão a Defesa, no entanto. Por um lado, a constatação de erro no lançamento, após a diligência da Assessoria do CC/MG, não leva à imputação de nulidade, em especial quando ocorre a correção do lançamento, com a consequente reformulação do crédito tributário.

Ainda que o Fisco não tivesse tomado a atitude certa, não seria caso de nulidade, mas sim, de ajuste do lançamento em eventual decisão da Câmara de Julgamento.

Por outro lado, a lei complementar, citada pela Impugnante (do Estado de São Paulo) não é lei federal com vigência em todo território nacional, nem é lei mineira que obrigue o Fisco deste Estado.

Além do mais, a correta interpretação do dispositivo citado pela Defesa leva à conclusão de que a faculdade de agir se encerra com o início do procedimento fiscal, que, no presente caso, se instaurou com a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF de fl. 2.

Assim, indefere-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Versa o presente contencioso sobre aproveitamento indevido de crédito, no período de 01/05/08 a 30/06/10, lançado na rubrica “Outros Créditos” sob o título de “ICMS Recolhido Antecipado”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta ainda, no Relatório do Auto de Infração, que as 1^{as} vias das notas fiscais não foram apresentadas ao Fisco.

Importante destacar que a Autuada era detentora de Regime Especial de Tributação (RET) – PTA nº 16.000294164-14 (fls. 117/124), que lhe assegurava o crédito presumido no valor equivalente ao débito apurado na saída em operação interestadual de carnes e demais produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, dentre outros animais.

Em decorrência do RET, é vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos na escrita fiscal da Autuada.

As notas fiscais se referem às aquisições de gado bovino, segundo a Impugnante, e estão relacionadas na planilha de fls. 22/115.

Os créditos estornados foram levados à recomposição da conta gráfica (fls. 15/20 e 396/397) e, estando o Demonstrativo do Crédito Tributário às fls. 13 e 394 dos autos.

No tocante a apresentação das 1^{as} vias das notas fiscais, a Impugnante promove a juntada dos documentos, por amostragem, reconhecendo que em nada altera o lançamento, uma vez que a acusação central está vinculada ao não aproveitamento de créditos de quaisquer espécies.

Quanto ao estorno dos créditos, salienta a Defesa que somente a Constituição Federal pode estabelecer vedação ao crédito do ICMS, aduzindo que os créditos lançados no livro de Registro de Apuração do ICMS são legítimos.

E, entende que o Regime Especial não pode aumentar a carga tributária do contribuinte, citando decisão do STJ que acolhe a sua pretensão.

Por outro lado, aduz a Autuada que, em face dos saldos credores da sua escrita, não há débito a se exigir.

Com efeito, dispõe o art. 75 da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

IV - ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o abate ou o processamento de pescado ou o abate de aves ou de gado bovino, eqüídeo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, inclusive o varejista, observado o disposto no § 2º deste artigo, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:

a) 0,1% (um décimo por cento), na saída de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais, em estado natural, ainda que resfriados, congelados, maturados, salgados ou secos;

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de produto industrializado cuja matéria-prima seja resultante do abate dos animais, desde que destinado à alimentação humana;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de peixe, ainda que vivo, inclusive alevino, e de produtos comestíveis resultantes do seu abate, em estado natural, ainda que resfriados ou congelados, destinados à alimentação humana;

(...)

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:

I - o contribuinte deverá optar pela utilização do crédito presumido, mediante registro no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) e comunicação à Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrito, sendo-lhe vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais;

II - exercida a opção, o contribuinte será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, vedada a alteração antes do término do exercício financeiro;

III - aplica-se, também, ao estabelecimento que promover o abate de seus animais em estabelecimento abatedor de terceiros.

IV - o crédito presumido não se aplica nas operações interestaduais com carne e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, caprino, ovino ou suíno.

Considerando que o regime geral previsto no dispositivo atinge apenas as saídas internas, a Autuada pleiteou e obteve a extensão dos benefícios para as saídas interestaduais, mediante Regime Especial.

Após a concessão do RET, a Autuada deve apurar o imposto da seguinte forma:

- a) nas operações internas com carnes e derivados, o saldo a recolher será equivalente a 0,1% do valor da operação;
- b) nas operações interestaduais com carnes e derivados, não haverá saldo devedor;
- c) nas demais operações (com subprodutos, por exemplo), a apuração deverá ocorrer mediante confronto de débitos e créditos, se devidos;
- d) nas hipóteses das letras “a” e “b” não será possível apropriar quaisquer outros créditos pelo estabelecimento.

No tocante a legitimidade dos créditos, há de se concordar com a Impugnante que a vedação ao crédito segue a orientação da regra matriz posta na Constituição Federal.

No caso dos autos, no entanto, não se trata de vedação ao crédito, mas sim, de substituição do sistema normal da não cumulatividade por uma regra especial contida no RET.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Certo é que o instituto do regime especial possui natureza jurídica contratual, por se tratar de avença estabelecida entre as partes. Note-se que nem mesmo o crédito presumido no art. 75 da Parte geral do RICMS/02 é obrigatório, cabendo ao contribuinte optar pela adoção desta sistemática em substituição ao regime normal de apuração do imposto.

Ao pleitear o regime especial deve a Autuada acatar as condições impostas no instrumento jurídico formal e fechado, não sendo possível assumir a parte que lhe seja favorável e descumprir os demais itens pactuados.

Se o regime não lhe atendia, caberia à Impugnante denunciá-lo e retornar ao regime de apuração pelo confronto entre os créditos nas aquisições e os débitos nas saídas.

Assim, a discussão sobre o eventual aumento da carga tributária em decorrência do RET não encontra campo fértil na esfera administrativa. Além do mais, uma análise dos números não demonstra tal fato.

Tomando-se como exemplo o mês de agosto de 2008, constata-se que a Autuada apura um débito de ICMS no valor de R\$ 3.682.333,60 e pretende deduzir, a título de crédito pelas entradas, o valor de R\$ 1.389.782,62. Nesta lógica deve recolher o saldo de R\$ 2.292.550,98.

Em decorrência do crédito presumido lançado, nada recolheu neste período. Ora, se nada pagou, quando deveria fazê-lo, não se pode afirmar que o RET resulta em maior encargo ao contribuinte.

O que se percebe nos autos, é que a Impugnante quer se valer do RET para acumular créditos indevidos e, em determinado momento, vir a pleitear eventual transferência de créditos, como o faz regularmente, beneficiando-se duplamente do RET.

Na outra vertente, reclama dos saldos devedores apurados pelo Fisco, ao entendimento de que possuía saldos credores em sua escrita fiscal.

A lógica da Defesa, por si só, não se sustenta. É que os saldos credores eram formados pelos créditos indevidos, razão pela qual o estorno de tais créditos desconstituiu os saldos credores apurados no LRAICMS.

Nesta linha, os saldos devedores se referem à diferença entre o crédito presumido apurado pela Impugnante em sua escrita fiscal e os débitos decorrentes das vendas realizadas.

A diferença, portanto, praticamente se resume à tributação das saídas de produtos não comestíveis, como: ossos, couro e sebo, dentre outros subprodutos do abate de gado bovino, uma vez que o crédito presumido se refere exclusivamente aos produtos comestíveis.

Registre-se que, em face da diligência determinada pela Assessoria do CC/MG, o Fisco reformula o lançamento em relação ao mês de outubro de 2008, em decorrência de equívocos nos registros dos créditos no LRAICMS e DAPI.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, revelam-se corretos os estornos dos créditos realizados pelo Fisco e, sobre tais valores, exige-se corretamente a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

A recomposição da conta gráfica, no entanto, merece uma melhor análise. Ao realizar a recomposição, o Fisco excluiu os créditos indevidos nos meses de maio de 2008 a janeiro de 2010, promovendo reflexos até o mês de junho de 2010 em decorrência da desconsideração dos saldos credores erroneamente apurados pela Autuada.

Ao fazer esta apuração, o Fisco manteve, na íntegra, os débitos lançados na escrita fiscal da Impugnante, inclusive aquele escriturado no mês de junho de 2010, correspondente ao valor de transferência de crédito para a sucessora JBS, ora Coobrigada.

Considerando o estorno promovido pelo Fisco nestes autos, constata-se a irregularidade na transferência de crédito para a sucessora, razão pela qual a Assessoria provocou a manifestação do Fisco sobre o assunto, por ocasião da diligência de fls. 385, que assim se manifesta:

“Considerando que se trata de uma continuidade de empresas, onde uma se debitou e a outra se creditou deste valor, que o vem utilizando desde então e em momento algum a incorporadora JBS S/A se mostrou interessada em pagar ou parcelar este Auto de Infração, ou seja, a mesma não faria espontaneamente o estorno deste crédito.”

“Somos por manter este lançamento neste PTA, tendo em vista que, só geraria mais um Auto de Infração, já que ao retirarmos este valor deste Auto de Infração, teríamos que emitir outro, agora em nome da incorporadora JBS S/A, que se trata da mesma coobrigada neste PTA”.

Cumprе registrar, no entanto, que a ideia do Fisco de economia processual não se alia à melhor técnica fiscal, a teor do que dispõe o art. 195 da Parte Geral do RCMS/02, *in verbis*:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

§ 1º - Considera-se exercício o período compreendido:

I - entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - entre 1º (primeiro) de janeiro e 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais;

Note-se que, a teor do disposto no inciso I ora transcrito, o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte. Logo, a transferência irregular de saldo credor não deve permanecer na apuração do débito do ICMS, por não ser legítima.

Assim, há de se estornar créditos indevidos, mas também os débitos de mesma natureza, não legitimados pela legislação.

No caso dos autos, nem mesmo a economia processual justifica a manutenção do valor da transferência irregular como débito do imposto, em decorrência da análise da DAPI da JBS no mesmo período.

Ao manter o débito pela transferência do saldo credor, o Fisco apura um saldo devedor no valor de R\$ 6.505.570,70, em decorrência da transferência realizada pela Autuada e da extinção dos saldos credores da “Expressão Real” (fl. 19) do estabelecimento.

Importante registrar que neste mês não há qualquer parcela a título de estorno de crédito, uma vez que a irregularidade, como dito anteriormente, ocorreu até o mês de janeiro de 2010 (fl. 13).

Por sua vez, a JBS registra na DAPI de junho de 2010 um débito do imposto no valor de R\$ 597.268,94 e um saldo credor de R\$ 5.783.409,27 (cópia da DAPI fls. 463/468).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, ao se estornar o crédito relativo à transferência do saldo credor por incorporação na JBS, mediante novo Auto de Infração, o saldo devedor máximo para o mês de junho de 2010 equivale ao valor do débito (R\$ 597.268,94), isso se o Fisco rejeitar os demais créditos lançados pela JBS no mesmo período.

Verifica-se assim, que a pretensa economia processual viola direito dos Sujeitos Passivos, uma vez que apura, no mês de junho de 2010, saldo devedor maior que o efetivamente devido.

Assim, deve ser excluído, no campo “7” da Verificação Fiscal Analítica de fl. 20, no mês de junho de 2010, o valor a transferência de saldo credor por incorporação (R\$ 5.937.952,88).

Cumpra registrar que, no período fiscalizado, a Autuada promoveu diversas transferências de crédito com fulcro no art. 65 da Parte geral do RICMS/02, inclusive no mês de junho de 2010.

Tais transferências, de modo diverso da anterior, ainda que indevidas, devem ser mantidas como débitos, uma vez que os valores reduziram o saldo devedor dos estabelecimentos destinatários das transferências, no mesmo montante do valor transferido, uma vez que essas transferências são utilizadas para reduzir o neutralizar o saldo devedor de outro estabelecimento da Autuada.

Por outro lado, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, mencionando o fenômeno da absorção.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do imposto. Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) é exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Trata-se, portanto, de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 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 UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 da Lei nº 6.763/75, conclui-se 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 Nº 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 artigo 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 que 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, 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 DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, uma vez que essa possui caráter punitivo e repressivo a prática de sonegação, não tendo caráter confiscatório, 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, emendada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I, do RPTA, aprovado pelo Decreto n^o 44.747/08.

Registre-se que a JBS S/A, sucessora da Autuada por incorporação, está na condição de responsável tributário em decorrência do disposto no art. 132 do CTN, não havendo qualquer oposição da Impugnante/Coobrigada em relação à solidariedade lançada pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 3^a Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 392/397, bem como pela exclusão, no campo “7” da Verificação Fiscal Analítica de fls. 20, no mês de junho de 2010, da parcela relativa a transferência de saldo credor por incorporação, no valor de R\$ 5.937.952,88 (cinco milhões, novecentos e trinta e sete mil, novecentos e cinquenta e dois reais e oitenta e oito centavos), nos termos do parecer da Assessoria. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ezequiel de Melo Campos Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 31 de outubro de 2012.

José Luiz Drumond
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CI