

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.215/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000190715-21
Impugnação: 40.010134473-94, 40.010134313-74 (Coob.)
Impugnante: Refrigerantes Minas Gerais Ltda
IE: 062009367.00-94
Spal Indústria Brasileira de Bebidas S.A (Coob.)
IE: 261195130.22-85
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS/ST nas operações com refrigerantes *post mix*, constantes do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Razão de defesa insuficiente para descaracterizar a imputação fiscal visto não ter restado comprovado nos autos que a adquirente era consumidora final. Mantidas as exigências do ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no arts. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento e/ou retenção e recolhimento a menor o ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações com refrigerantes *post-mix*, constantes do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a Fiat Automóveis S/A, no período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2008.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, item 1 da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 126/154, em síntese, aos seguintes argumentos:

- preliminarmente cumpre destacar que parte dos débitos objeto de cobrança encontra-se extinto por força da decadência, já que o período autuado abrange os meses de janeiro a outubro do exercício de 2008 e a intimação do lançamento se deu somente em 04 de junho de 2013, sendo indiscutível que transcorreu o prazo quinquenal para lançamento de valores relativos ao período de janeiro a 04 de junho de 2008, devendo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ser canceladas tais exigências, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- o Código Tributário Nacional diferencia a decadência para tributos com pagamento antecipado pelo contribuinte (o chamado "lançamento por homologação") daqueles tributos sujeitos às demais modalidades de lançamento e, para os primeiros, determina um prazo decadencial de cinco anos, contados do fato gerador, para que a autoridade fiscal possa apontar divergências (art. 150, § 4º);

- apenas na hipótese de o contribuinte não ter procedido ao recolhimento de qualquer valor referente ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, a decadência do direito do Fisco proceder ao lançamento de ofício contar-se-á nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o que não se verifica no presente caso, eis que recolheu valores a título de ICMS no período autuado, conforme pode facilmente a Fiscalização constatar da análise das suas declarações fiscais;

- cita jurisprudência sobre o tema da decadência, destacando que se trata, inclusive, de entendimento já reiterado em sede de recurso representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil;

- como é notório, a FIAT Automóveis, destinatária das mercadorias, é pessoa jurídica cujo ramo de atuação é o setor automobilístico, se dedicando à fabricação e comercialização de veículos automotores, sendo evidente que esta assume a característica de consumidora final, o que dispensa por completo o recolhimento antecipado pela sistemática do ICMS/ST;

- a Fiscalização não se baseia em provas concretas para efetuar o lançamento, pois desconsidera a específica atividade industrial desenvolvida pela adquirente e a inexistência de qualquer indício que possa induzir ao entendimento equivocado de que a adquirente Fiat Automóveis S/A revende o refrigerante adquirido;

- os refrigerantes *post mix* adquiridos pela Fiat Automóveis S/A são utilizados internamente para consumo exclusivo de seus funcionários, sem que haja revenda e/ou comercialização dos referidos produtos.

- após a aquisição dos produtos pelo preço de mercado, a Fiat Automóveis S/A disponibiliza os refrigerantes para serem consumidos pelos seus funcionários que assim desejarem junto ao pacote de alimentação fornecida aos seus funcionários, compondo o custo desta, independente do consumo de refrigerante ou não;

- com relação a essa "refeição" fornecida, é descontado do funcionário um pequeno valor, a título de reembolso parcial do custo de disponibilização da alimentação, independente do consumo de alguma bebida ou apenas dos alimentos, sempre muito inferior ao preço de mercado;

- a adquirente, ao disponibilizar tais produtos, assume todo o encargo da compra da mercadoria, pois adquire os refrigerantes a um custo muito maior do que aquele referente ao reembolso parcial ou simbólico do seu custo;

- a própria legislação relativa ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT - prevê, por meio do Decreto n.º 05/91, que os gastos tidos com a alimentação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disponibilizada pelo empregador podem ser deduzidos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, considerados como custos operacionais;

- o art. 20 deste mesmo diploma dispõe que a participação do trabalhador no PAT fica limitada a 20% (vinte por cento) do seu custo direto;

- a Fiat Automóveis S/A, ao comprar tais produtos, objetiva de fato o consumo final dos refrigerantes *post mix*, os quais são oferecidos aos seus funcionários como um benefício e incremento de suas refeições regulares, não havendo que falar em revenda e, por conseguinte, em incidência do ICMS/ST;

- o não acolhimento desse raciocínio implicaria exigir de todas as empresas, de quaisquer ramos de atividade (inclusive prestadoras de serviços, por exemplo), o ICMS sobre o reembolso recebido dos trabalhadores, ainda que simbólico, da parcela de alimentação fornecida com base no Programa de Alimentação do Trabalhador, o que não se verifica na prática, comprovando o equívoco da autuação;

- resta também afastada, ainda que por hipótese, a previsão do art. 10 do RICMS, já que não se trata de fornecimento de bebida em bar ou restaurante que configure operação mercantil, mas, sim, fornecimento de alimentação suportada como custo operacional pela empresa que a fornece;

- o caso trata-se de operações de venda direta ao consumidor final, sendo que tal possibilidade encontra-se prevista de forma genérica no art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, quando a empresa adquirente não assume as características de revendedora, por óbvio, não há que se falar em recolhimento do ICMS/ST, posto que não haverá o elemento da multiplicidade de empresas e vendas;

- ainda que a revenda dos produtos tivesse ocorrido, como não possuía elementos que indicassem que tais operações de fornecimento de refeições com refrigerantes, mesmo com preço simbólico fossem consideradas vendas e, seguindo as disposições contidas na legislação aplicável às operações de venda direta a consumidor final, promoveu as referidas vendas sem efetuar o destaque de ICMS/ST das imprevisíveis operações subsequentes e do seu enquadramento jurídico como revenda, das quais só tomou conhecimento por meio do presente lançamento;

- na operação de venda direta a consumidor final, ocorre a presunção de que não haverá novas etapas de circulação com a ocorrência do fato gerador do imposto, de forma que não há que se falar em aplicação do regime de substituição tributária, havendo apenas uma incidência, do ICMS (uma única circulação), justamente na operação de venda da fabricante para o consumidor final, nos termos em que disciplina o art. 5º, § 1º, item 1 da Lei Estadual n.º 6.763/75;

- assim, ainda que a Fiscalização entenda que a adquirente efetuou revenda de refrigerantes a seus funcionários, o que não se verifica no caso em tela, não é juridicamente possível se exigir que a Impugnante tivesse presumido a ocorrência de fato gerador posterior nessas operações, sob pena de violação ao art. 128 do Código Tributário Nacional, § 7º do art. 150 da Constituição Federal, bem como dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a própria Fiscalização necessitou de um detalhado trabalho de investigação para identificar a conduta praticada pela adquirente, e ainda assim, não logrou êxito em comprovar a relação das supostas vendas efetuadas e dos produtos efetivamente adquiridos, uma vez que juntou apenas cópia de uma folha de pagamento com descontos genéricos e com valores variados, que não comprovam a relação da suposta infração com as vendas realizadas a FIAT Automóveis S/A;

- não lhe cabe influenciar ou apurar o destino final último dos seus produtos, quando a adquirente e o seu objeto social não demonstrem qualquer indício de que poderia não atuar com consumidora final. Aliás, tal presunção seria ilegal, pois é contrária ao objeto social da adquirente e aos fatos declarados;

- de igual forma, também não pode ser responsabilizada pelo fato de a Fiscalização ter apurado que a adquirente acabou atuando como um contribuinte do ICMS ao supostamente "revender" os produtos;

- não pode ser aplicado o regime de substituição tributária ao presente caso, uma vez que não era presumível a ocorrência da revenda dos refrigerantes adquirido por empresa, cujo objeto social, é completamente diverso e que é consumidora final, já que adquiriu os refrigerantes para consumo interno e exclusivo de seus funcionários e no ambiente de trabalho;

- de fato a empresa FIAT Automóveis não revende tais produtos, o que ocorre é a disponibilização dos refrigerantes no refeitório para consumo exclusivo de seus funcionários, os quais, se desejarem, podem usufruir desses produtos a um preço bastante inferior ao de custo de aquisição;

- a FIAT Automóveis atua de fato e de direito como consumidora final, fornecendo esses produtos como verdadeiro benefício a seus funcionários em conjunto com a alimentação, sem que haja uma efetiva contraprestação financeira que enseje lucro na operação ou mesmo caracterize revenda;

- tanto se impõe a análise da proporcionalidade da aplicação do sistema de substituição tributária progressiva, que o Excelso Supremo Tribunal Federal, ao julgar a sua constitucionalidade na análise do RE nº 213.396-5, acatou a doutrina do Professor Marco Aurélio Greco, que afirma que a constitucionalidade do sistema somente ocorre quando presentes três requisitos: necessidade, adequação e proporcionalidade;

- no caso em tela, não se apresenta o requisito da adequação, uma vez que o chamado evento preliminar (a venda de refrigerantes a consumidores finais) não apresenta elementos que permitam a previsão de evento posterior, no caso, a suposta revenda dos produtos;

- entendimento contrário acarreta ofensa ao art. 128 do Código Tributário Nacional e aos arts. 5º, inciso LIV e 150, § 7º da Constituição Federal;

- estar-se-á, ainda, desvirtuando o princípio constitucional da capacidade contributiva, conforme previsto no art. 145, § 7º da Constituição Federal uma vez que não praticou o fato gerador referente à revenda dos refrigerantes *post mix* e estará suportando o ônus do imposto, que deveria ser arcado pelo contribuinte que praticou o fato gerador e demonstrou a capacidade econômica de suportar o seu ônus;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ainda que não se entenda indevida a exigência fiscal ora combatida em razão dos aspectos meritórios acima demonstrados, o que só se admite por amor ao debate, deve-se reconhecer a aplicabilidade do art. 112, inciso I, do Código Tributário Nacional, ao presente caso, uma vez que existem, ao menos, dúvidas acerca da natureza e das circunstâncias materiais dos fatos que ensejaram a combatida exigência fiscal;

- apenas o Anexo 03 teria o condão de comprovar a suposta revenda que daria azo ao recolhimento do ICMS/ST, mas o documento juntado não possui nenhuma informação além do nome de dez dos funcionários e do valor descontado em sua folha de pagamento à título de "restaurante" e é relativo a período que sequer foi objeto da autuação ora impugnada (Referência = 05/2007);

- a prova colacionada aos autos é imprecisa, vaga, abrangente e claramente insuficiente para embasar a autuação ora combatida, o que causa, indubitavelmente, dúvida quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato e a penalidade eventualmente aplicável;

- considerando que a presente exigência é integralmente improcedente, de igual forma deve ser afastada a multa de revalidação aplicada, seja pelo fato de ser indevida, seja pelo fato de que o montante foi fixado em percentual flagrantemente abusivo e com nítido caráter confiscatório.

Ao final, requer a procedência da impugnação para que:

(i) preliminarmente, sejam canceladas integralmente as exigências referentes às operações realizadas nos períodos de janeiro a 04 de junho de 2008, em virtude da inequívoca extinção do crédito tributário pela fluência do prazo decadencial;

(ii) ultrapassada a preliminar de decadência, seja julgado insubsistente o lançamento fiscal realizado com base em mera presunção, sem qualquer suporte fático/probatório que justifique a cobrança do ICMS-ST, e diante da comprovação de que a empresa adquirente não revende os produtos adquiridos da Impugnante;

(iii) subsidiariamente, caso não seja acolhido o argumento acima, seja julgado insubsistente o lançamento fiscal por conta da impossibilidade de ser responsabilizada por fato gerador subsequente não passível de presunção lógica e razoável, sob pena de afronta aos arts. 128 do Código Tributário Nacional e 150, §7º da Constituição Federal, bem como, dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade;

(iv) por fim, que sejam excluídos do lançamento fiscal os valores exigidos a título de multa de revalidação, em face de seu caráter confiscatório, ou que ao menos seja a penalidade reduzida a patamar proporcional e razoável.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco manifesta-se às fls. 226/230, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a alegação de decadência não procede, eis que, para quase todas as notas fiscais emitidas relativas à atuação, não houve destaque e nem recolhimento de qualquer parcela do imposto referente e, como a própria Impugnante reconhece, o não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento dos valores relacionados ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, incidentes nas operações em tela, permite ao Fisco o direito de proceder ao lançamento de ofício, baseado no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional;

- o material trazido aos autos pelo Fisco mostra exatamente que a remetente pratica, efetiva e habitualmente a venda de seus produtos, quase todos sujeitos a substituição tributária, sem os devidos destaques e recolhimentos do referido imposto, de acordo com a planilha constante do Anexo 01 e cópias de notas fiscais escolhidas por amostragem, constantes do Anexo 02;

- a Impugnante já foi autuada anteriormente pela mesma prática, como demonstra o Acórdão n.º 17.728/07/2ª deste Egrégio Conselho de Contribuintes;

- a destinatária não poderia em hipótese alguma se enquadrar, ou ser considerada enquadrada, na condição de consumidora final de tais produtos, por estar afastada qualquer possibilidade de eles serem aplicados nas atividades de seu objeto social, que como afirmado pela própria Impugnante, não pertence ao ramo alimentício;

- os produtos da Impugnante somente poderiam ser destinados ao consumo dos empregados da destinatária, o que, por si só, constitui-se uma circulação de mercadorias, não interessando a que título aconteceu essa circulação, se vendidos ou não ou a que preço, por ser, como está no nome do tributo – ICMS/ST, o imposto aqui tratado é relativo a circulação de mercadorias e não sobre lucro nas operações;

- a incidência de tributação é cristalina, nos termos da legislação;

- a citada decisão do CC/MG confirma ser o ICMS/ST devido quando da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, mesmo na hipótese de as operações do destinatário se enquadrar no item 15 do Anexo I do RICMS/02;

- nos termos da legislação, não interessa a atividade econômica da destinatária e nem se é contribuinte do imposto, art. 55 do RICMS, para ser devido o ICMS/ST nas vendas da Impugnante para a Fiat Automóveis S/A;

- estando a remetente enquadrada na condição de contribuinte substituto, e as operações autuadas sujeitas ao regime de substituição tributária, não procedem as alegações quanto a suposta afronta aos arts. 128 do Código Tributário Nacional e 150, § 7º e 145 da Constituição Federal, porque, sendo devido o imposto, caberia à Impugnante cumprir as determinações legais a que se submete forçosamente, ciente de que as operações com a destinatária ainda não encerraria a circulação de seus produtos;

- o caráter confiscatório da penalidade aplicada também não procede, eis que tal se coaduna com a previsão do item II do § 2º do inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2008, incidente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sobre operações com refrigerantes *post mix*, constantes do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a Fiat Automóveis S/A.

Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, item 1 da Lei n.º 6.763/75.

Da Decadência

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona a ocorrência de decadência.

Assim, antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 04 de junho de 2008, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

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.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por utilização considerada indevida pela Fiscalização do instituto do diferimento.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2008.

O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Sobre o assunto muito bem expôs a Dra. Misabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a célebre obra “Direito Tributário Brasileiro” do eminente doutrinador Aliomar Baleeiro, em sua 12ª edição (editora Forense – 2013), a saber:

O art. 173 fulmina com a decadência a inércia da Fazenda Pública, que deixa de lançar o tributo. No entanto, as formas de contagem do prazo de decadência nele consignadas se aplicam apenas às hipóteses de lançamento de ofício (art. 149) ou com base em declaração do sujeito passivo (art. 147).

É necessário, nesse ponto, lembrar o que foi dito nos comentários ao art. 150 do CTN. Segundo esse artigo, o lançamento por homologação é ato administrativo, expresso ou tácito, que confirma a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (cálculo do tributo devido e pagamento antecipado), equiparando-a a ato liquidatário e extinguindo o crédito tributário. Segundo o mesmo dispositivo, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para lançar por homologação, contado o prazo da data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. 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.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação por parte do sujeito passivo enseja a prática do lançamento de ofício ou revisão do lançamento, previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional. Inaplicável se torna, assim, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para homologação tácita do pagamento.

Importa observar que a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional é menos favorável à Fazenda Pública do que a regra do art. 173 do mesmo diploma legal. Desta forma, a aplicação dessas regras só pode ser vista considerando-se que a regra do art. 150, § 4º visa, exatamente, consagrar o dever tributário cumprido pelo contribuinte que realizou o pagamento do imposto, enquanto que a regra do art. 173 dilata o prazo considerando aquele contribuinte que não realizou o pagamento do tributo.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco.

Assim, no caso dos autos, repita-se pela importância, 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.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 04 de junho de 2008, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2009, findando-se em 31 de dezembro de 2013.

Dessa forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2014.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 04 de junho de 2013 (fl. 04), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao período de janeiro a 04 de junho de 2008, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É idêntico o entendimento deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão n.º 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDO NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGUIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Do Mérito propriamente dito

A Impugnante, com atividade de fabricação de refrigerantes, conforme documentos de fls. 160/173, é responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, nos termos do item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O levantamento do crédito tributário foi efetuado pelo Fisco, mediante conferência de arquivos magnéticos, livros e documentos fiscais da Impugnante.

A alegação da Impugnante de que a adquirente das mercadorias objeto da autuação é consumidora final que, gratuitamente ou mediante valores simbólicos, fornecem alimentos a seus empregados (aí incluídos refrigerantes, água, etc.), não pode ser acatada.

É que o fornecimento de refeições por empresas a seus empregados, diretamente ou por intermédio de terceiros, ainda que mediante pagamento de valores simbólicos ou incentivado por programa social trabalhista, constitui operação de circulação de mercadoria alcançada pela incidência do ICMS.

Alega ainda a Impugnante que o lançamento seria insubsistente por ter sido realizado com base em mera presunção, sem qualquer suporte fático/probatório que justificasse a cobrança do ICMS/ST.

Contudo, também em relação a esta questão não assiste razão à Impugnante, pois o material trazido aos autos pelo Fisco mostra exatamente o contrário, ou seja, que a adquirente das mercadorias pratica efetiva e habitualmente a venda de seus produtos, quase todos sujeitos a substituição tributária.

Neste sentido, importante observar a planilha constante do Anexo 01 do Auto de Infração que demonstra as operações realizadas com as notas fiscais emitidas no período (fls. 93/107). Além disto, as cópias de notas fiscais, por amostragem, constam do Anexo 02 do Auto de Infração (fls. 108/121). Adicione-se que, embora as notas tenham sido juntadas por amostragem, representam todos os meses do período autuado.

Ademais, embora alegue a Impugnante que não seria possível presumir o destino da mercadoria, da análise de sua impugnação percebe-se que ela, em verdade, tinha essa informação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Some-se, ainda, que a Impugnante já foi autuada por esta mesma razão, como demonstra o Acórdão n.º 17.728/07/2ª deste Egrégio Conselho de Contribuintes que está assim ementado:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – BEBIDAS – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO – CONSTATADA SAÍDA DE MERCADORIAS ORIGINÁRIAS DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL SEDIADO NESTE ESTADO SEM A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST. INFRAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 156 DO ANEXO IX DO RICMS/96. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CONFORME ART. 56 § 2º DA LEI 6763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

.....
A contínua venda dos produtos à Fiat Automóveis S/A, que se destinam exclusivamente ao uso humano, demonstra, simultaneamente, duas ocorrências evidentes:

1) a destinatária não poderia em hipótese alguma se enquadrar, ou ser considerada enquadrada, na condição de consumidora final de tais produtos, por estar afastada qualquer possibilidade de eles serem aplicados nas atividades de seu objeto social, que como afirmado pela própria Impugnante, não pertence ao ramo alimentício;

e

2) os produtos da remetente somente poderiam ser destinados ao consumo dos empregados da destinatária, o que, por si só, constitui-se uma circulação de mercadorias.

Não procede o argumento de que a venda de refrigerantes é uma atividade totalmente estranha ao objeto social da destinatária. O ICMS incide sobre a circulação das mercadorias, a teor do art. 55, Parte Geral do RICMS/02:

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput deste artigo.

§ 2º Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A incidência de tributação por substituição tributária está clara no item 1, subitem 1.10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Estando a remetente enquadrada na condição de contribuinte substituto, e as operações autuadas sujeitas ao regime de substituição tributária, não é possível acolher suas alegações quanto a uma suposta afronta aos arts. 128 do Código Tributário Nacional e 150, § 7º da Constituição Federal, bem como ao art. 145 da Constituição Federal, porque, sendo devido o imposto, caberia à Impugnante cumprir as determinações legais a que se submete forçosamente, ciente de que as operações com a destinatária ainda não encerraria a circulação de seus produtos.

Em relação ao alegado caráter confiscatório da multa, inicialmente cabe considerar que o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco, nada dizendo a respeito das penalidades.

Verifica-se que a multa foi exigida na forma da legislação tributária estadual, sendo cobrada conforme a natureza da infração cometida. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

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

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

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

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) 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.

Não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 182 da Lei n.º 6.763/75, que assim determina:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

II - a aplicação da equidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Simone Bento Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 06 de novembro de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora**