



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Número do 1.0024.12.169877-3/001 **Númeraço** 1698773-
Relator: Des.(a) Adriano de Mesquita Carneiro (JD Convocado)
Relator do Acordão: Des.(a) Adriano de Mesquita Carneiro (JD Convocado)
Data do Julgamento: 14/12/2017
Data da Publicação: 23/01/2018

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DIREITO TRIBUTÁRIO - PRELIMINAR DE NULIDADE PARCIAL DA SENTENÇA ACATADA - VÍCIO EXTRA PETITA - PRELIMINAR DE NULIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO REJEITADA - DECADÊNCIA - NÃO VERIFICAÇÃO - ICMS - AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO - ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - COBRANÇA DEVIDA - MULTA ISOLADA - CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - QUANTIA QUE SUPERA O VALOR DO TRIBUTO - AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE - ADEQUAÇÃO.

- É nula a sentença, por vício extra petita, na parte em que determina a recomposição do crédito tributário, com alteração de sua tipificação para fazer constar outra que não foi objeto de discussão na lide.

- Não há de se falar em nulidade da certidão de dívida ativa (CDA) que preenche todos os requisitos legais exigidos em lei.

- Tratando-se de autuação decorrente de ausência de expedição de nota ou cupom fiscal, uma vez que a operação de venda não foi registrada documentalmente, não há como precisar a data de ocorrência do fato gerador, que só foi constatado a partir da análise anual do fluxo de entrada e saída de mercadoria do estabelecimento fiscalizado.

- Deve ser afastada a decisão que reconheceu a decadência parcial do direito de constituição do crédito tributário, se verificado que, entre a ocorrência do fato gerador e a notificação do contribuinte, não decorreu o quinquídio legal.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

- Diante da ausência de impugnação específica em relação às diferenças entre o imposto apurado e o valor recolhido pelo contribuinte quando da entrada em vigor do Decreto estadual nº 44.147/05, o crédito tributário referente a este enquadramento não comporta qualquer alteração.
- Não tendo sido demonstrada a incorreção da autuação de forma específica e inequívoca, a reformada a sentença que afastou a cobrança relativa ao ICMS e multas devidas em razão de entrada e saída de mercadorias sem nota fiscal é medida que se impõe.
- Hipótese em que a fixação a da multa de revalidação, estipulada em 50% ou 100% do valor do imposto não se configura abusiva, mormente considerando se tratar de penalidade com nítida natureza punitiva. Porém, a multa isolada, ao considerar o valor da operação como base de cálculo, acabou, em algumas ocasiões, superando total da obrigação principal, o que foge dos limites delineados pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, sendo imperiosa sua limitação ao valor atualizado do tributo.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.12.169877-3/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - 1º APELANTE: LOJAS AMERICANAS S/A - 2º APELANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): LOJAS AMERICANAS S/A, ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

Vistos etc., acorda, em Turma, a 3ª CÂMARA CÍVEL do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, em ACOLHER A PRELIMINAR DE NULIDADE PARCIAL DA SENTENÇA, REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO E REFORMAR A SENTENÇA NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

JD. CONVOCADO ADRIANO DE MESQUITA CARNEIRO

RELATOR.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

JD. CONVOCADO ADRIANO DE MESQUITA CARNEIRO (RELATOR)

VOTO

Cuida-se de apelações interpostas pelas LOJAS AMERICANAS S/A e pelo ESTADO DE MINAS GERAIS, nos autos dos embargos à execução fiscal opostos pelo primeiro recorrente.

A sentença proferida às f. 348/354 pelo MM. Juiz de Direito da 2ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte julgou parcialmente procedente o pedido, nos seguintes termos:

"Isso posto e por tudo mais que dos autos consta, julgo procedente, em parte, o pedido formulado na inicial, com resolução do mérito, nos termos do Art. Do CPC, para:

- a) Reconhecer a decadência dos lançamentos de diferenças para reconhecer a decadência dos créditos tributários oriundos dos fatos geradores ocorridos até 25.09.2010;
- b) afastar a cobrança da diferença do ICMS sobre as operações de entrada e saída de mercadorias, apenas pela presunção de venda com suporte nos arquivos transmitidos, e,
- c) determinar a recomposição da conta gráfica, apurando-se o valor devido pelo estorno dos aproveitamentos, com o prosseguimento da execução fiscal.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Condeno o Embargante ao pagamento das custas processuais, calculadas proporcionalmente ao valor originalmente cobrado e aquele reconhecido como devido, e honorários advocatícios que serão calculados nos termos do Artigo 85, §§ 3º, 4º e 5º, do CPC/2015 sobre o valor devido, valendo para a execução e embargos.

Condeno o Embargado ao ressarcimento das custas processuais, calculadas proporcionalmente ao valor originariamente cobrado e aquele reconhecido como devido, e honorários advocatícios que serão calculados nos termos do Art. 85, §§ 3º, 4º e 5º, do CPC/2015 sobre os valores excluídos da execução fiscal, valendo para a execução e embargos."

Ainda, a decisão de f. 370/371 acolheu os embargos de declaração apresentados pela parte, assim pontuando:

"Com essas considerações, acolho os embargos para:

- a) corrigir a data constante na parte dispositiva relativa a decadência, qual seja: 24.09.2005;
- b) esclarecer que os ônus sucumbenciais, envolvendo custas, despesas processuais (honorários periciais) e honorários advocatícios, serão calculados conforme determinado na parte dispositiva da sentença, ou seja: proporcionalmente ao valor originariamente cobrado e aquele reconhecido judicialmente como devido.

A condenação imposta à Fazenda Pública será objeto da Execução/Cumprimento de Sentença nos Embargos à Execução Fiscal: custas, despesas processuais e honorários advocatícios e, lado outro, a condenação imposta a Devedora/Embargada será incluída no cálculo do débito a ser apresentado nos autos da Execução Fiscal: principal, juros, correção monetária, multa, custas, despesas processuais e



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

honorários advocatícios, nos termos do Artigo 85, §13º do CPC/2015 e,

c) afastar a aplicação da multa isolada com suporte no art. 55 da Lei 6.763/75."

Nas razões recursais de f. 373/392, alega a primeira apelante se tratar, originariamente, de cobrança de débitos de ICMS em razão da suposta realização de operações desacobertadas de documentação fiscal.

Argumenta que o fisco mineiro, a partir exclusivamente do exame dos dados do SINTEGRA, fornecidos pelo contribuinte, identificou supostas diferenças de estoque, presumindo que, nos casos em que constadas mais saídas que entradas de uma mesma mercadoria (sobras), foram realizadas entradas sem a documentação fiscal correspondente (omissão de entradas), e, nos casos em que foi constatado um número de saídas inferior ao de entradas de determinadas mercadorias (perdas), foram realizadas saídas sem documentação fiscal (omissão de saídas); diante dessa presunção infundada, já que jamais foi realizada qualquer diligência junto ao estabelecimento da apelante, tampouco solicitados esclarecimentos, a apelante apresentou sua defesa no sentido de demonstrar que as diferenças existentes no SINTEGRA correspondiam, na verdade, a diversos fatores inerentes à dinâmica da atividade varejista, sendo as sobras, na verdade, mero desencontro do estoque físico com o escritural, em razão de erros de códigos no registro dos produtos, enquanto que as perdas se devem a circunstâncias de furtos, perdas, quebras, deterioração, entre outros eventos inevitáveis que não podem conduzir à constatação de que foram realizadas operações sem documentação fiscal correspondente.

Destaca que foi produzido laudo pericial contábil que se revelou extremamente útil para elucidação dos fatos, atestando que, de fato, não houve entrada ou saída sem emissão de documento fiscal, único



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

objeto da autuação; entretanto, o Exmo. Juízo a quo, embora tenha constatado que não foram realizadas operações sem documentação fiscal, determinou a recomposição da conta gráfica, para que seja mantida a cobrança de ICMS exclusivamente em relação aos créditos aproveitados por ocasião da entrada das mercadorias acobertadas de documentação fiscal, mas que supostamente não foram estornados em razão das perdas, o que não foi requerido pelas partes em nenhum momento processual, importando em inovação material que impõe o reconhecimento do cerceamento de defesa da embargante; isso porque a discussão em apreço não versa sobre o suposto creditamento indevido (ausência de estorno) de ICMS referente às mercadorias que entraram no estabelecimento e foram objeto de perda, mas sim sobre a cobrança de débitos em razão da suposta realização de operações desacobertadas de documentação fiscal, e toda a argumentação da ora recorrente se desenvolveu neste sentido, tanto no âmbito administrativo como no judicial, sendo que se fosse intenção do apelado discutir eventuais infrações relacionadas à falta de estorno de créditos, obrigatoriamente, o auto de infração originária deveria fazer menção à fundamentação legal pertinente à suposta infração; assim, a sentença proferida é extra petita.

Ressalta que o STJ já pacificou entendimento no sentido de que a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença dos embargos, o que, todavia, não foi feito no caso em questão.

Expõe que, ainda que se entenda pela subsistência do lançamento fiscal, o que se admite apenas para fins de argumentação, a multa prevista no art. 56, II (multa de revalidação de 50% do imposto) da Lei Estadual nº 6.763/75 não pode ser exigida, haja vista que ela ofende frontalmente o princípio do não confisco, conforme entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, com repercussão geral reconhecida, segundo o qual a penalidade no patamar de 20% do valor do imposto cobrado assume feição confiscatória.

Requer o provimento do recurso para julgar integralmente



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

procedente o pedido ou, eventualmente, para que seja determinada a redução da multa de revalidação.

Por sua vez, o segundo apelante, nas razões de f. 441/455, alega que no caso em apreço, existe uma particularidade, pois o levantamento fiscal foi promovido em razão de modificação na legislação tributária que alterou o regime de recolhimento do ICMS para várias mercadorias comercializadas pela apelada, inserindo diversas delas no regime de substituição tributária; quando isso ocorre, é necessário que o contribuinte efetue o levantamento do estoque das mercadorias inseridas no regime de ST no dia anterior à entrada em vigor da mudança do sistema e transmite esse inventário à Secretaria da Fazenda por meio eletrônico, pois, com a mudança de sistemática de tributação, o imposto passou a ser recolhido quando da entrada das mercadorias no estabelecimento da apelada.

Explica que, analisando os arquivos de apuração do estoque da apelada, a fiscalização verificou que este era incompatível com a movimentação declarada, pois o estoque final (EF) não correspondia ao estoque inicial (EI), somado com as entradas (E) e subtraído das saídas de mercadoria (S) até o dia do levantamento; a conclusão óbvia é a de que, quando o estoque final supera o que deveria ser o resultado matemático da autuação, houve entrada de mercadorias que não foram contabilizadas (desacobertadas de documentação fiscal); já nos casos em que o estoque final era menor do que o que deveria ser o resultado da equação, houve saídas de mercadorias sem documentação fiscal e, portanto, sem o recolhimento do imposto.

Enfatiza que a apelada não negou a inconsistência das informações por ela mesmo prestadas ao fisco estadual, a qual também foi atestada pela perícia e reconhecida na sentença; limitou-se a tentar comprovar que não promoveu a entrada e saída de mercadorias sem nota fiscal, e que a diferença de estoque decorreria de diversas outras razões, porém, para tanto, utilizou relatórios gerados unilateralmente pela empresa, sem qualquer valor fiscal e que podem ser alterados ou ajustados por ela a qualquer momento, razão pela qual não podem servir de prova dos fatos alegados.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Afirma não ter ocorrido a decadência, pois foi considerado pelo fisco o estoque inventariado em 30/11/2005 e 31/12/2005, nos termos dos arts. 4º, I, e 15 da Resolução 3.728/2005 sendo estas as datas dos fatos geradores, e justamente por se tratar de operações desamparadas de qualquer documento fiscal, impossível saber a data exata de cada entrada ou saída desacobertada, sendo assim, ainda que se considere a regra de contagem do art. 150, §4º, do CTN, não transcorreu o prazo de decadência; ainda que assim não fosse, verifica-se conduta dolosa do contribuinte objetivando se esquivar da tributação, o que autoriza a aplicação do art. 173, I, c/c art. 150, §4º, do CTN.

Sustenta que os erros no controle de estoque são situações que ocorrem não só com a apelada, mas com os mais diversos contribuintes, e há maneira adequada de se registrar e corrigir tais erros sob a ótica fiscal, e não apenas sob a ótica do controle interno da apelada; por essa razão a legislação faz previsão em relação aos procedimentos a ser adotados na regularização da situação fiscal do contribuinte quanto às perdas, tanto em relação ao registro de saída, quanto em relação ao estorno do crédito pelas entradas; há inclusive um CFOP específico a ser utilizado quando da realização de acertos de estoque decorrentes de perda, roubo ou deterioração de mercadoria; não obstante, a apelada não se ateve aos ditames da norma e desconsiderou as obrigações acessórias previstas, fato por ela mesmo admitido.

Pondera que a apelada baseou toda sua defesa em contas contábeis e relatórios internos denominados "Kardex", desprovidos de qualquer caráter fiscal, por ela utilizado para controle e acerto do estoque de mercadorias, mas a forma de acerto contábil das divergências de estoque adotados pela apelada não elide a cobrança implementada pelo fisco, na medida em que tal procedimento obstaculiza a fiscalização, retirando do Estado os meios previstos nas normas tributárias para acompanhar a regularidade das atividades do contribuinte.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Pontua que, ao entender que não há provas de que a embargante teria vendido mercadorias/produtos sem emissão de documento fiscal, o magistrado a quo acabou por inverter o ônus da prova, como se coubesse ao Estado provar que houve operações desacobertadas de documentação.

Frisa que os relatórios internos da apelada não têm valor fiscal e não comprovam as perdas, por ser documento particular, imprestável para provar o fato declarado, nos termos do art. 408 do CPC (repetição literal do art. 368 do CPC/73).

Defende ter havido equívoco na valoração da prova técnica, vez que embasada exclusivamente em documentos particulares, de uso e produção unilateral pela apelada, sem qualquer valor fiscal.

Afirma que a sentença entrou em contradição ao afirmar que "se em todas as operações de venda o foram mediante documentação fiscal (nota ou cupom fiscal) com o destaque dos valores devidos a título de ICMS, com a devida vênua, não há nenhum prejuízo para o fisco, seja por operação direta ou com substituição tributária", vez que a base de cálculo do ICMS/ST, diferentemente do que ocorre com o ICMS normal, não é o valor das saídas, mas sim o valor das entradas acrescido de uma margem de Valor Agregado - MVA (art. 8º, II, da Lei Complementar 87/96); desse modo, deixar de exigir o ICMS ST pelas entradas de mercadorias sujeitas a esse regime de tributação importa em violação ao próprio regime de substituição tributária; o recolhimento do imposto incidente sobre as saídas promovidas pela apelada não tem o condão de eximi-la da responsabilidade relativa à operação anterior, dado tratar-se de fatos geradores distintos; tampouco há de se falar em violação ao princípio da não cumulatividade, uma vez que, para o cálculo do imposto devido, o fisco já abateu o valor do imposto cobrado pela operação própria, sendo que a apelada poderá pleitear o crédito extemporâneo dos valores quitados.

Requer o provimento do recurso, para julgar improcedentes os embargos.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Contrarrrazões apresentadas às f. 456/464 e 466/505.

É o relatório.

VOTO

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

Conheço também, de ofício, do reexame necessário (CPC, art. 496, II).

Da preliminar de nulidade da sentença

A embargante se opõe contra a cobrança materializada na certidão de dívida ativa juntada à f. 3 da execução fiscal.

Consta do campo de descrição da origem, natureza e fundamento do crédito:

Crédito tributário não contencioso. ICMS e multas. Deixou de recolher ICMS referente a: 1) entradas e saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais; 2) diferença do imposto apurado e recolhido pelo contribuinte em função do levantamento realizado em 30 de novembro de 2005 e o apurado pelo fisco com base nos arquivos eletrônicos transmitidos.

A sentença proferida afastou "a cobrança das diferenças do ICMS



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

sobre as operações de entrada e saída de mercadorias, apenas pela presunção de venda com suporte nos arquivos transmitidos", determinando "a recomposição da conta gráfica, apurando-se o valor devido pelo estorno dos aproveitamentos, com o prosseguimento da execução fiscal".

Data vênua do entendimento do ilustre julgador a quo, de fato, a determinação de recomposição do crédito, inclusive com alteração de sua tipificação, extrapola os limites da lide e implica em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, tendo em vista que não foi discutido no presente processo o direito de cobrança de valores devidos pela suposta ausência de estorno dos creditamentos relativos a operações não realizadas.

Por isso, acolho a preliminar de nulidade parcial da sentença por vício extra petita, para excluir a determinação de recomposição do crédito.

Da preliminar de nulidade do título executivo

Sobre os requisitos da Certidão de Dívida Ativa (CDA), dispõe a Lei 6.830/80:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

.....

Por sua vez, o Código Tributário Nacional estabelece que:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

A CDA de f.03 do processo de execução fiscal em apenso descreve adequadamente a natureza do crédito, o número do processo tributário administrativo que o originou, seu valor originário, bem como o termo inicial e a forma de cálculo dos encargos legais aplicados. Desse modo, o título executivo é válido, pois contém todas as informações exigidas pela lei que rege a matéria, a fim de assegurar ao contribuinte o exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório efetivo.

Rejeito a preliminar de nulidade do título executivo.

Da decadência

Como se sabe, o ICMS é imposto sujeito ao lançamento por homologação, tendo em vista que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, para posterior exame da autoridade administrativa. Tal modalidade de lançamento é prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe:



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 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. (Destaquei)

Desta feita, a Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar o lançamento efetuado pelo contribuinte ou lançar os valores suplementares, caso entenda que o pagamento foi feito de forma parcial, aplicando-se o art. 173, I, do CTN apenas nas hipóteses em que não há pagamento antecipado. Necessário ainda ressaltar que, em ambos os tipos legais, o prazo decadencial não se ultima quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Neste sentido é a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - IMPOSTO LANÇADO POR



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

HOMOLOGAÇÃO (ICMS) - ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

1. O art. 173 do CTN refere-se a prazo decadencial para a constituição do crédito tributário de todos os tributos. Entretanto, em relação aos tributos lançados por homologação, aplica-se especificamente o art. 150, em especial o § 4º, todos do CTN.

2. Nos tributos lançados por homologação, o prazo decadencial é contado a partir da ocorrência do fato gerador, dispondo o Fisco, a partir daí, de cinco anos para proceder à homologação.

3. Fato gerador ocorrido em 23 de agosto de 1988, cuja homologação deveria acontecer até 23 de agosto de 1993, mas só sobrevinda em 8 de novembro de 1995, quando já verificada a decadência.

4. Recurso especial improvido.

(REsp 470.219/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/09/2005, DJ 07/11/2005, p. 184)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Na espécie, é incontroverso que o embargante procedeu ao cálculo e respectivo recolhimento do imposto que entendia devido, embora o fisco tenha imputado o recolhimento como insuficiente. A prescrição deve, pois, ser aferida à luz do art. 150, §4º, do CTN, e não do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

A simples omissão do pagamento do tributo não configura fraude, dolo ou má-fé a obstar o curso do prazo decadencial.

Todavia, no que diz respeito ao termo inicial a ser considerado, conforme anteriormente explanado, os lançamentos tiveram dois fundamentos principais: a) entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais e b) diferença do imposto apurado e recolhido pelo contribuinte em função do levantamento realizado em 30 de novembro de 2005 e o apurado pelo fisco com base nos arquivos eletrônicos transmitidos.

No primeiro caso, tratando-se de autuação decorrente de ausência de expedição de nota ou cupom fiscal, uma vez que a operação de venda não foi registrada documentalmente, não há como precisar a data de ocorrência do fato gerador, que só foi constatado a partir da análise anual do fluxo de entrada e saída de mercadoria do estabelecimento fiscalizado. Por isso mesmo, não é incorreto



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

considerar a data do levantamento de estoque, quando a Fazenda Pública constatou o recolhimento a menor, como termo inicial da exigência do crédito tributário.

Neste sentido:

EMENTA: APELAÇÃO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - NULIDADE DA CDA - MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL - FATO GERADOR - ASPECTO TEMPORAL - MULTA - PROPORCIONALIDADE

1. A dívida tributária regularmente inscrita goza da presunção "iuris tantum" de certeza e liquidez, a qual apenas poderá ser elidida por prova inequívoca produzida pelo contribuinte.

2. Caso constatada, a partir da análise anual do fluxo de entradas e saídas de mercadorias, a entrada de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, impossível precisar a data exata de ocorrência do aspecto temporal do fato gerador por culpa exclusiva do contribuinte, que falhou em cumprir a obrigação acessória que lhe foi imputada.

3. No caso de ausência de recolhimento de ICMS, o prazo decadencial será regido pelo disposto no art. 173, inc. I, ao passo que, na hipótese de recolhimento a menor, aplica-se o disposto do § 4º do art. 150, todos do CTN.

4. Deve subsistir a autuação fiscal quando o laudo pericial judicial conclui ter havido a entrada e a saída de mercadorias sem a cobertura de notas fiscais e o recolhimento do respectivo imposto.

5. A multa fiscal pode ser declarada abusiva pelo Poder Judiciário, mas, a constatação da desproporcionalidade entre a sanção e a gravidade da infração deve levar em conta a distinta natureza das multas "de revalidação" e "isolada".

(TJMG, Apelação Cível nº 1.0024.11.277045-8/001, Rel. Des. Edgard Penna Amorim, j. 20/06/2017)



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Também em relação às diferenças decorrentes do levantamento de estoque se aplica o prazo estipulado pela Resolução SEF nº 3.728/05, segundo a qual:

Art. 4º O contribuinte que possuir em seu estabelecimento mercadorias cujas operações passaram a estar alcançadas pelo regime de substituição tributária deverá:

I - inventariar o estoque de mercadorias existente no estabelecimento ao final do dia anterior à mudança do regime de tributação;

II - calcular o imposto devido a título de substituição tributária, aplicando a alíquota estabelecida para a mercadoria em operação interna sobre o valor obtido na forma das alíneas deste inciso:

.....

Art. 15. O contribuinte entregará, até o último dia do quinto mês contado da mudança do regime de tributação, via internet, à Secretaria de Estado de Fazenda, arquivo eletrônico contendo o Demonstrativo de Apuração do Estoque de Mercadorias e do Imposto Devido a Título de Substituição Tributária.

Posto isso, verifica-se do Processo Tributário Administrativo que o contribuinte foi notificado a respeito do débito fiscal em 25/09/2010 (f. 298), antes de decorridos cinco anos da entrada em vigor do Decreto 44.147, em 01/12/2005, prazo estipulado para o levantamento de estoque e pagamento do imposto relativo às mercadorias incluídas no regime de substituição tributária.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Destarte, não há de se falar em prescrição do crédito tributário.

Do mérito propriamente dito

Colhe-se dos autos que, no ano de 2005, foi expedido o Decreto estadual nº 44.147, que inseriu o Anexo XV no Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (Decreto nº 43.080/02), modificando o regime de tributação de diversas mercadorias comercializadas pela embargante do sistema de crédito e débito para o de substituição tributária.

A referida norma foi regulamentada pela Resolução nº 3.728, que estabeleceu os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte quando da apuração do estoque e do respectivo imposto a ser pago.

Atendendo às determinações da resolução em questão, a embargante efetuou o levantamento do estoque existente em seu estabelecimento em 30/11/2005, data anterior à vigência do Decreto nº 43,080/02), realizou o pagamento do tributo que entendia devido e transmitiu os dados para a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais.

Por sua vez, ao analisar os dados enviados, o fisco estadual apurou algumas irregularidades, lançando contra a embargante crédito tributário, conforme o relatório fiscal de f. 323/333, referente a:

a) Recolhimento a menor de ICMS, relativo às mercadorias descritas no Decreto 44.147/05, no período anterior à inclusão no regime de substituição tributária, em razão de saída desacoberta de documentação fiscal (item 6.1.1). É exigido o ICMS, juntamente com



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

multa de revalidação e multa isolada.

b) Recolhimento a menor de ICMS, relativo às mercadorias descritas no Decreto 44.147/05, no período anterior à inclusão no regime de substituição tributária, em razão de entrada desacobertada de documentação fiscal (item 6.1.2). É exigido ICMS, juntamente com multa de revalidação e multa isolada.

c) Recolhimento a menor de ICMS, relativo às mercadorias descritas no Decreto 44.147/05, no período anterior à inclusão no regime de substituição tributária, em razão de diferença entre o imposto apurado e o recolhido pelo contribuinte no levantamento realizado em 30/11/2005 (item 6.1.3). É exigido ICMS, juntamente com multa de revalidação.

d) Recolhimento a menor de ICMS, relativo às mercadorias descritas no Decreto 44.147/05 e não informadas pelo contribuinte no inventário de 30/11/2005, no período anterior à inclusão no regime de substituição tributária, em razão de diferença entre o imposto recolhido pelo contribuinte e o apurado pelo fisco com base nos dados constantes nos arquivos eletrônicos transmitidos pelo contribuinte (item 6.1.4). É exigido ICMS, juntamente com multa de revalidação.

e) Recolhimento a menor de ICMS, relativo às mercadorias descritas no Decreto 44.147/05, no período posterior à inclusão no regime de substituição tributária, em razão de saída desacobertadas de documentação fiscal. É exigida multa isolada (item 6.2.1).

f) Recolhimento a menor de ICMS, relativo às mercadorias descritas no Decreto 44.147/05, no período posterior à inclusão no regime de substituição tributária, em razão de entrada desacobertada de documentação fiscal (item 6.2.2). É exigido ICMS, juntamente com multa de revalidação e multa isolada.

g) Recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/05, relativo às mercadorias não especificadas no Decreto



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

44.147/05, em razão de saída desacobertada de documentação fiscal (item 6.3.1). É exigido ICMS, juntamente com multa de revalidação e multa isolada.

h) Recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/05, relativo às mercadorias não especificadas no Decreto 44.147/05, em razão de entrada desacobertada de documentação fiscal (item 6.3.2). É exigido ICMS, juntamente com multa de revalidação e multa isolada.

Após o julgamento da impugnação administrativa do lançamento, o Conselho de Contribuintes acatou o parecer juntado às f. 400/414-TJMG do processo administrativo, para reformular o crédito tributário, excluindo as exigências de ICMS e multa de revalidação referente aos itens 6.1.2 e 6.3.2 do relatório fiscal, bem como adequando o valor da multa isolada a eles relativa.

Como se vê, ao contrário do que quer fazer crer a embargante, a autuação fiscal não diz respeito apenas a entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, mas também a diferenças entre o imposto apurado e o valor recolhido pelo contribuinte, verificadas pela análise do levantamento de estoque realizado na forma estipulada pela Resolução SEF nº 3.728/05, em razão da mudança de regime tributário de algumas mercadorias, promovida pelo Decreto estadual nº 44.147/05 (itens "c" e "d", respectivamente, 6.1.3 e 6.1.4 do relatório fiscal).

Não obstante, em nenhum momento a empresa executada se insurgiu especificamente contra a existência das referidas diferenças, que não foram objeto dos presentes embargos.

Portanto, o crédito tributário referente a este enquadramento não comporta qualquer alteração, sob pena de incorrer em decisão extra petita.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Logo, a análise a ser feita se limita à verificação da correção da autuação relativa às operações de entrada e saída sem documento fiscal.

Neste sentido, afirma a embargante que as conclusões da Fazenda Pública decorreram de mera presunção, após a análise de "dados frios" do sistema SINTEGRA, que não considera os aspectos operacionais de seu dia a dia. Destaca que a verificação dos dados contábeis da empresa, que não foi realizada pelo fisco, demonstra que não houve saída desacobertada de nota fiscal, mas sim perda de estoque, sem que fosse dada a baixa e estornado o crédito correspondente. Da mesma forma, as diferenças que o Estado imputou como entrada de mercadoria sem nota fiscal decorreram, na verdade, de problemas na cronologia na alimentação do sistema da empresa.

Pois bem.

Consoante se extrai dos relatórios juntados ao Processo Tributário Administrativo (f. 285/292 e 323/333), o levantamento fiscal foi elaborado utilizando o método de Levantamento Quantitativo de Mercadoria, regularmente previsto no artigo 194, incisos II e III do RICMS/02, verbis:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

.....



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Nos termos da própria norma que regulamenta a matéria, cuida-se de procedimento tecnicamente idôneo, em que, por meio de um programa intitulado internamente de "Aplicativo Redes", verifica-se as operações de entrada e saída realizadas pelo contribuinte, a partir da análise dos registros constantes de arquivos eletrônicos por ele transmitidos por via do sistema SINTEGRA, aplicando-se a expressão: EI (estoque inicial) + Entradas - Saídas = EF (estoque final).

Em relação às perdas de estoque, dispõe o RICMS/02:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XI - deva não ocorrer, por qualquer motivo, operação posterior com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante;

.....

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

(...)



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

§ 2º O valor escriturado para o abatimento sob a forma de crédito será sempre estornado quando o aproveitamento permitido na data da aquisição ou do recebimento de mercadoria ou bem, ou da utilização de serviço, tornar-se total ou parcialmente indevido por força de modificação das circunstâncias ou das condições anteriores, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento.

.....

Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente.

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Parágrafo único. Na hipótese de estorno de crédito de ativo permanente entrado no estabelecimento até 31 de julho de 2000, o valor encontrado por período de apuração, nos termos do disposto no artigo 205 da Parte 1 do Anexo V, será destacado em separado.

Ora, se da equação acima mencionada se obtém um resultado em que o estoque final de determinado produto é inferior ao que deveria ser, e não há perdas registradas na forma da lei, é irrepreensível a conclusão da autoridade administrativa no sentido de que houve saída de mercadoria sem o correspondente documento fiscal.

Da mesma forma, se o que se verificou foi o excesso de saídas, é correto inferir que ocorreram entradas desacobertas de



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

documentação.

Diz a recorrente que o embargado deixou de considerar seus registros contábeis, analisando somente as informações prestadas por meio do sistema SINTEGRA, o qual apenas permite registrar a movimentação de estoque respaldado com a emissão de documentos fiscais.

Ocorre que a escrituração contábil dos estabelecimentos empresariais deve obrigatoriamente corresponder às informações fiscais, as quais, por sua vez, são passíveis de registro no sistema SINTEGRA.

Por esta razão, em princípio, o ente público não está obrigado a considerar documentos contábeis das empresas, sendo suficiente a análise dos documentos fiscais.

Em que pese os resultados obtidos com a aplicação de tal método não sejam inatacáveis, cabe ao contribuinte demonstrar pontualmente as falhas ou incongruências supostamente existentes.

No caso, o termo de intimação juntado à f. 293-TJ do processo administrativo demonstra que, ao contrário do que afirma a embargante, a Administração solicitou informações sobre o tratamento dado às perdas, extravios, furtos de mercadoria, etc. E ainda, por não conseguir obter as informações que necessita do registro contábil da empresa, tendo em vista que este é efetuado por totais globais, oportunizou ao contribuinte a apresentação do Livro de Razão Analítico contendo a contabilização das perdas e sobras, bem como requereu a apresentação de relação discriminada por item de mercadoria (código de produto, descrição, quantidade, preço unitário e valor total).

Ocorre que a própria embargante admitiu não fazer este controle individualizado por loja e por mercadoria (f. 296-TJ do processo administrativo), que, embora seja possível, aumentaria os custos operacionais, de forma que o registro contábil de suas perdas é



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

realizado por totais globais, com um valor fechado; afirmou ainda que o "regime" por ela adotado é no sentido de tributar integral e indistintamente as mercadorias (saídas ou não), sem estornar os créditos das perdas, mas também sem repetir o indébito na etapa da substituição que não ocorreu, sendo que as perdas são consideradas posteriormente no custo de composição do preço da mercadoria que efetivamente saiu, não havendo prejuízo ao erário.

Tal explicação é absolutamente desprovida de razoabilidade. No Direito Tributário, existem obrigações legais a serem impositivamente cumpridas por ambas as partes, não sendo suficiente a afirmação de "ausência de prejuízo", porque não é dado ao contribuinte a prerrogativa de realizar, a seu alvedrio, compensações que entende devidas, criando para si um regime de tributação próprio, à margem da lei.

As exigências em questão se aplicam igualmente às grandes e às pequenas empresas, porque são essenciais para que a autoridade administrativa fiscalize o correto cumprimento da norma. O fato de a executada possuir escrita fiscal complexa não é justificativa para tratamento anti-isonômico.

Por óbvio, os problemas particulares da embargante, relativos às dificuldades de seu sistema interno de registro e controle de estoque, não podem ser opostos ao fisco, como pretexto para se eximir da execução de suas obrigações legais. Cabia a ela buscar os procedimentos administrativos adequados para comunicar as supostas divergências verificadas ao fisco, vez que não é a Administração que tem o dever de adequar à realidade empresarial dos contribuintes, mas sim estes quem estão obrigados a adaptar seus procedimentos internos às determinações da lei.

Veja-se que, na hipótese em análise, a contabilização das perdas de forma global, sem qualquer registro específico, inviabiliza o controle do fisco.

Na prova pericial produzida nos autos (f. 254/270), o ilustre



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

expert nomeado pelo juízo afirmou que, conforme documentos fornecidos por amostragem, os ajustes de estoque realizados pela embargante no sistema SAP (Sistema Integrado de Gestão Empresarial da embargante), compatíveis com as diferenças de entrada e saída levantadas pela fiscalização, estavam refletidos no Livro Contábil Diário, exigido pela legislação federal.

Sobre o tema, dispõe o Código Civil:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

.....

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

.....

Como se infere da leitura dos referidos dispositivos, os registros globais lançados no Livro Diário devem estar lastreados em documentos que comprovem a ocorrência de cada operação de forma individualizada, não sendo suficiente para tanto, evidentemente, os controles internos do contribuinte de movimentação de estoque, que podem ser feitos e refeitos a qualquer momento e, por isso, não possuem qualquer valor probatório, seja fiscal ou contábil.

Por outro lado, ao contrário do que afirma a embargante, não lhe está sendo cobrado nem ICMS nem multa de revalidação em relação às saídas desacobertas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mas apenas multa isolada referente ao descumprimento de obrigação acessória, como é possível verificar no item 6.2.1 dos relatórios fiscais.

Do mesmo modo e conforme já explicado anteriormente, após o julgamento da impugnação administrativa do lançamento feita pela embargante, o Conselho de Contribuintes acatou o parecer juntado às f. 400/414-TJMG do processo administrativo, para excluir as exigências de ICMS e multa de revalidação referente à entrada sem nota fiscal das mercadorias sujeitas ao regime de crédito e débito.

Assim, os lançamentos efetivados pelo fisco são incensuráveis, merecendo reforma a sentença que afastou a cobrança da diferença do ICMS sobre as operações de entrada e saída de mercadorias sem nota fiscal, e também a decisão dos embargos de declaração (f. 370/371), via de consequência, tendo em vista que esta entendeu não ser devida a multa isolada por não haver comprovação das operações desacobertas.

No que diz respeito ao alegado efeito confiscatório das multas aplicadas, verifica-se do relatório fiscal de f. 324/333 que a multa de



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

revalidação se fundamentou nos seguintes artigos da Lei estadual nº 6.763/75:

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

(...)

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

.....

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

(Caput com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 12.729, de 30/12/1997.)

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.

(Inciso com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.)

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º - do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

substituição tributária.

(Inciso com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 20.824, de 31/7/2013.)

.....

Cuida-se, portanto, de penalidade administrativa atribuída ao sujeito passivo pelo legislador, em razão do não cumprimento de obrigação que lhe é legalmente imposta.

Imperioso destacar que a multa estipulada não equivale a 100% do valor do tributo, mas sim a 50%, tendo sido agravada nas hipóteses de mercadoria sujeita à substituição tributária.

De fato, no caso de substituição tributária, a cobrança em dobro é justificável porque a ausência de retenção do tributo gera para o substituto duplo benefício, pois este deixa de pagar à autoridade competente o valor efetivamente devido, ao passo que repassa a cobrança ao substituído ou utiliza o não recolhimento para baratear indevidamente o seu produto, em prejuízo de seus concorrentes.

Já em relação à multa isolada, dispõe a referida lei:

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:

(Caput com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 15.956, de 29/12/2005.)

(...)

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la,



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

(...)

§ 2º - O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades.

Não se afigura abusiva a cumulação das multas de revalidação e isolada, vez que cada uma emana de fundamento distinto. A primeira decorre do descumprimento da obrigação principal de recolhimento do tributo, e a segunda, do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, emitir documentos fiscais para a circulação de mercadorias.

Em hipóteses tais, a cumulação está expressamente prevista no art. 53, §1º, da Lei estadual nº 6.763/75, segundo o qual "As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal".

É certo que o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que o princípio da vedação ao confisco, estipulado no art. 150, IV, da Constituição, também deve ser observado em relação às multas aplicadas pelo Poder Público.

Não obstante, em relação aos valores a serem observados, decidiu o Pretório Excelso:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. O acórdão recorrido, perfilhando adequadamente a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, reduziu a multa punitiva de 120% para 100%. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 836828 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 16/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

No que diz respeito à multa de revalidação, estipulada em 50% ou 100% do valor do imposto, não vislumbro o intuito confiscatório, mormente considerando se tratar de penalidade com nítida natureza punitiva, e não meramente moratória.

Todavia, o mesmo não ocorre com a multa isolada, tendo em vista que, ao considerar o valor da operação como base de cálculo, acabou, em algumas ocasiões, superando total da obrigação principal, o que foge dos limites delineados pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Isso porque a penalidade deve ter como parâmetro o provável proveito que o sujeito passivo poderia ter obtido com a ilegalidade perpetrada, o qual, por óbvio, não seria superior ao próprio valor do tributo.



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

Assim, a limitação da multa isolada ao valor atualizado do tributo é medida consentânea aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco.

Ante ao exposto, reformo a sentença no reexame necessário, para reconhecer o direito da Fazenda Pública Estadual de cobrar todos os valores objetos da execução fiscal, relativos ao ICMS pago a menor, à multa de revalidação e à multa isolada, ficando esta última, contudo, limitada ao valor atualizado do tributo que a gerou.

Ficam prejudicados os recursos voluntários.

Tendo em vista que a embargante sucumbiu em parte significativa do pedido, condeno esta ao pagamento das custas, das despesas processuais e dos honorários advocatícios, que ora fixo em 13% (treze por cento) sobre o valor atualizado da causa que não ultrapassar 200 (duzentos) salários-mínimos; 9% (nove por cento) no que for superior a este valor até 2.000 salários mínimos; e 6% no restante (CPC, art. 85, §3º, I, II e III).

É o voto.

DESA. ALBERGARIA COSTA - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. ELIAS CAMILO SOBRINHO - De acordo com o(a) Relator(a).

SÚMULA: "ACOLHERAM A PRELIMINAR DE NULIDADE PARCIAL DA SENTENÇA, REJEITARAM A PRELIMINAR DE NULIDADE DO TÍTULO



Tribunal de Justiça de Minas Gerais

EXECUTIVO E REFORMARAM A SENTENÇA NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS"