

ESTUDOS SOBRE A JURISPRUDÊNCIA DO TJMG EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

ALESSANDRO MENDES CARDOSO
PAULO HONÓRIO DE CASTRO JÚNIOR
[COORDENADORES]



INSTITUTO MINEIRO DE
DIREITO TRIBUTÁRIO



WILLIAM FREIRE
ADVOGADOS ASSOCIADOS

D'PLÁCIDO
EDITORA

**Estudos Sobre a
Jurisprudência do
TJMG em Matéria
Tributária**

Estudos Sobre a Jurisprudência do TJMG em Matéria Tributária

Alessandro Mendes Cardoso
Paulo Honório de Castro Júnior

[Coordenadores]



WILLIAM FREIRE
ADVOGADOS ASSOCIADOS



INSTITUTO MINEIRO DE
DIREITO TRIBUTÁRIO



D'PLÁCIDO
EDITORA

Copyright © 2014, D'Plácido Editora.
Copyright © 2014, Os autores.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa
Letícia Robini

Diagramação
Bárbara Rodrigues da Silva

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.



D'PLÁCIDO
EDITORA

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843 , Savassi
Belo Horizonte - MG
Tel.: 3261 2801
CEP 30140-002

Apoio:



EJEF
ESCOLA JUDICIAL
DESEMBARGADOR EDEZIO FERNANDES



TJMG
Tribunal de Justiça do
Estado de Minas Gerais

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

Estudos Sobre a Jurisprudência do TJMG em Matéria Tributária.

Cardoso, Alessandro Mendes; Castro Júnior, Paulo Honório de [Coord.] --
Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2014.

Bibliografia

ISBN: 978-85-8425-032-5

1. Direito 2. Direito Tributário 3. Jurisprudência 4. TJMG I. Título II. Artigos
sobre matéria tributária

CDU347

CDD 342

Sumário

Prefácio	9
Apresentação	13
Introdução	15
Capítulo 1	
A Aplicação do Artigo 112 do CTN	
Bernardo Motta Moreira.....	17
Capítulo 2	
A Guerra Fiscal do ICMS	
e a Glosa de Créditos	
Raphael Silva Rodrigues.....	39
Capítulo 3	
A Industrialização por Encomenda	
e os Conflitos de Competência	
Rafael Santiago Costa.....	71

Capítulo 4

A Não-Cumulatividade do ICMS e os Bens Destinados ao Ativo Fixo. Análise Sobre o Creditamento na Entrada e Manutenção dos Créditos na Saída em Comodato

André Felipe Batista dos Santos.....95

Capítulo 5

A Taxa de Renovação do Licenciamento Anual de Veículos de Minas Gerais - TRLAV

Eduardo Ferreira Marques.....127

Capítulo 6

Breve Estudo Sobre a Base de Cálculo do ISSQN na Execução de Obras de Construção Civil

Marcelo Hugo de Oliveira Campos.....145

Capítulo 7

Frete em Vendas “FOB” na Base de Cálculo do ICMS Devido por Substituição Tributária

João Paulo Santarosa de Araújo Ayres.....173

Capítulo 8

Incidência do ISSQN nos Contratos de Franquia

Pedro Figueiredo Rocha.....199

Capítulo 9

ISSQN sobre Planos de Saúde: Incidência e Base de Cálculo

Flávio Machado Vilhena Dias.....219

Capítulo 10

O Arbitramento Tributário na Jurisprudência do TJMG

Alessandro Mendes Cardoso.....235

Capítulo 11

O Direito à Repetição de Indébito dos Tributos Indiretos

Danielle Victor Ambrosano.....269

Capítulo 12

O ICMS/ST na Hipótese de Estrito Cumprimento de Ordem Judicial

Lucas Namorato Barros.....299

Capítulo 13

O ISSQN na Exportação de Serviços

Luiz Henrique Nery Massara.....327

Capítulo 14

O Prazo Decadencial nos Lançamentos Tributários Vinculados à Glosa de Créditos

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo.....347

Capítulo 15

**O Transporte de Mercadoria
até Recinto Alfandegado:
Não-Incidência do ICMS e o
Direito à Manutenção dos Créditos**

Paulo Honório de Castro Júnior.....377

Prefácio

Recebi com alegria e, confesso, alguma preocupação, a incumbência de prefaciar esta obra coletiva, creio pioneira, de “Estudos sobre a Jurisprudência do Tribunal de Justiça de Estado de Minas Gerais em Matéria Tributária”. Alegria pela oportunidade de presenciar jovens advogados dedicados ao estudo científico e interessados na divulgação de conhecimento. Alegria pela confiança em mim depositada pelo Instituto Mineiro de Direito Tributário. Preocupação por estar afastado da área tributária há alguns anos, circunstância que poderia prejudicar minha apreciação sobre o conteúdo da publicação.

Movido por essa contradição, passei à imediata leitura do material recebido e constatei, de pronto e com grande satisfação, que minha preocupação era totalmente descabida. A uma, pela linguagem objetiva e acessível utilizada, tornando os textos agradáveis e de fácil compreensão. A duas, pela atualidade dos temas escolhidos e pela presença que possuem em nosso cotidiano.

Os autores, anoto, não escreveram influenciados pelos entendimentos adotados pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais em matéria tributária, até porque, se assim fosse, não haveria motivo para a presente publicação. Percebe-se, nos diversos capítulos, o tratamento rigoroso dos conceitos jurídicos e reflexões sobre o que é estabelecido pelo Direito sob a luz da Constituição Federal, o que é indispensável em

se tratando de Direito Tributário. Com independência e a necessária responsabilidade intelectual eles apontam equívocos, desvios e insuficiências da fundamentação jurídica exposta em votos de acórdãos, assim como registram o amadurecimento da jurisprudência mineira, especialmente a partir do ano 2000.

Não posso deixar de mencionar que, de modo geral, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais em segundo grau de jurisdição e também os juízes de primeiro grau decidem bem as questões tributárias. O contribuinte sabe que pode se socorrer do Poder Judiciário para resolver suas controvérsias com o Fisco, este cada dia mais voraz. A propósito, sendo o Judiciário o guardião das liberdades e garantias previstas nas constituições e nas leis, deriva a importância vital da independência dos juízes e o fortalecimento da magistratura. É da essência da atividade da prestação jurisdicional contrariar interesses. No caso de questões tributárias, muitas vezes são os interesses do Poder Executivo a serem contrariados.

Atribui-se a Benjamim Franklin (1706-1790) a assertiva de que na vida nada é certo, salvo a morte e os impostos. Mas o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo e sofre constantes alterações. E os impostos, especialmente quando incidentes sobre o consumo, são de difícil compreensão, penalizando em especial as empresas menores. Cumprir as obrigações tributárias é tarefa hercúlea.

De tudo o que li extraio, principalmente, que é preciso cuidar das incertezas do contribuinte, de seus tormentosos conflitos com o Fisco, e oferecer segurança jurídica. Acredito nessa possibilidade e os autores indicam-na claramente, em que pese as dificuldades enfrentadas em decorrência do cipoal tributário. O Direito, como sistema, possui as qualidades de coesão e coerência. Legalidade e tipicidade são as vigas mestras da tributação. Se é verdade que o Judiciário não deve se ocupar do desenvolvimento econômico,

também é verdadeiro que segurança jurídica e, portanto, previsibilidade e uniformidade das decisões, têm influência na economia.

Creio que as discussões propostas nos diversos capítulos interessam a operadores de direito, em especial aqueles que lidam com matéria tributária, bem como estudantes de direito e aqueles que se preparam para carreiras jurídicas públicas.

Por fim, posso afirmar que fiquei bem impressionado com o conteúdo desse livro e tive verdadeira vontade de prefaciá-lo. Recomendo que passem imediatamente à leitura com a certeza de que a obra merece a sua atenção.

Joaquim Herculano Rodrigues
Desembargador Presidente do
Tribunal de Justiça de Minas Gerais
Junho/2014

Apresentação

O projeto referente a publicar um livro sobre a jurisprudência do Eg. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG) em matéria tributária surgiu a partir de três constatações: esse trabalho nunca foi feito, portanto a sua utilidade é clara; o TJ/MG não conta com câmaras especializadas em direito tributário, o que reforça a utilidade do livro, na medida em que sistematiza os principais julgados, analisando-os à luz da melhor doutrina e das orientações dos Tribunais Superiores; e, por último, a jurisprudência ganha força em nosso sistema jurídico, enquanto ambiente de produção de soluções jurídicas para a complexidade do sistema normativo e da realidade sócio-econômica, razão pela qual a ciência jurídica, além de estudar e interpretar as normas extraídas dos textos produzidos pelos Poderes Legislativo e Executivo, deve se dedicar também ao estudo e interpretação dos textos (decisões) produzidos pelo Poder Judiciário.

O rigor metodológico de qualquer estudo científico é condição para a credibilidade e confiabilidade de seu conteúdo e de suas conclusões. Este livro é pautado pela análise de julgados selecionados, pela atualidade e conteúdo técnico, proferidos pelo Eg. TJ/MG. Os autores dos estudos aqui compilados não têm como objetivo apontar ou fazer prevalecer suas convicções doutrinárias, e sim apresentar o cenário jurisprudencial, com isenção, para em seguida contrapor os

julgados estudados entre si, de forma contextualizada, sempre que verificada divergência. Nessa conjuntura, contrapor os julgados estudados também aos precedentes dos Tribunais Superiores e à melhor doutrina é elemento determinante da metodologia adotada em cada estudo contido neste livro, com o objetivo de destacar o que é entendido como correto e oferecer subsídios para a solução do que é considerado como passível de aprimoramento.

A escolha dos temas estudados possui fundamento na experiência dos coordenadores, bem como dos diretores do IMDT. Percebemos que os referidos temas são atuais, muitas vezes polêmicos, e oferecem aos aplicadores e estudiosos do direito amplo campo para o debate.

A impressão final, colhida após a leitura atenta de cada estudo deste livro, é que o Eg. TJ/MG possui muitos acertos ao julgar questões tributárias. Mas, por outro lado, por vezes incorre em equívocos, decorrentes, a nosso sentir, da inexistência de câmaras especializadas na matéria, bem como pela própria evolução, muitas vezes errática, da jurisprudência tributária nos Tribunais Superiores, o que dificulta a produção das Cortes de segunda instância. Também contribui para a existência de algumas lacunas, ou eventuais equívocos interpretativos, a inexistência de estudos científicos destinados estritamente à interpretação crítica da jurisprudência estadual. O lançamento da presente obra visa contribuir para o preenchimento dessa lacuna doutrinária.

Com isso, estamos certos que este livro será de grande utilidade prática para todos aqueles que, de alguma forma, atuem junto ao Eg. TJ/MG. Também esperamos que esta obra se constitua em estímulo para que outras mais possam surgir e contribuir para que as Cortes Mineiras sejam, sempre, referência técnica no cenário nacional.

Alessandro Mendes Cardoso
Paulo Honório de Castro Júnior

Introdução

É com satisfação que apresentamos esta obra que ora vem a lume. Cuida-se de livro dedicado ao estudo do Direito Tributário a partir de julgados, sobre distintas matérias relacionadas ao tema central, do Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

Em nome do Instituto Mineiro de Direito Tributário – IMDT, podemos dizer que temos grande alegria ao ver esta obra completa, pronta para ser utilizada pelos operadores do Direito em Minas Gerais e em qualquer parte do país onde os artigos aqui compilados se façam úteis.

A fundação do IMDT se pautou no objetivo de engrandecer o estudo do Direito Tributário em Minas Gerais, visando fomentar oportunidades e trocas de experiências entre os estudiosos e profissionais em nosso Estado. Para tanto, realizamos diversas atividades com enfoque local, seja quanto ao objeto de estudo, seja quanto aos professores convidados a participar dos projetos que temos desenvolvido.

A primeira obra doutrinária do Instituto é pioneira por ter como objeto a jurisprudência do Eg. Tribunal de Justiça de Minas Gerais em matéria tributária. Sendo assim, nada mais coerente do que convidar autores mineiros, atuantes no Estado, a coordenar e a elaborar os artigos que compõem este livro, todos eles elaborados de forma sistêmica e com o propósito de permanente utilidade.

Os temas selecionados são atuais e, em quase sua totalidade, polêmicos. Constatamos em nossa atuação profissional diária, e também em intercâmbio com aqueles que de alguma forma atuam no Estado, que falta a Minas Gerais estudos tributários voltados aos julgados proferidos por nossos órgãos judiciais e administrativos.

Sistematizar a jurisprudência mineira em matéria tributária, analisando-a criticamente, parece-nos um dever de um Instituto Mineiro que se propõe ao fomento do estudo do Direito Tributário. Trata-se de cumprir o objetivo pelo qual o IMDT foi criado: criar um espaço para a produção e compartilhamento de conhecimento em Direito Tributário.

Esta obra, parte integrante de um trabalho maior, cujo objetivo é o estudo integral da jurisprudência tributária mineira – inclusive federal e administrativa –, representa a culminação do esforço de muitos, diretores do IMDT, autores convidados e apoiadores, a quem, em nome do Instituto, agradecemos enormemente.

O estudo científico da jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais começa com esta obra. Apenas começa, pois ainda há muito a ser feito. Seja você nosso convidado para ler os artigos que a compõem e, principalmente, para se constituir em um parceiro do IMDT nessa grande empreitada que é colaborar, a cada dia mais, para que o Direito Tributário que se estuda e se pratica em Minas seja referência no Brasil.

Belo Horizonte, 5 de agosto de 2014.

André Felipe Batista dos Santos
Presidente do IMDT

Paulo Honório de Castro Júnior
Vice-Presidente do IMDT

A Aplicação do Artigo 112 do CTN

*Bernardo Motta Moreira*¹⁰

1.1. Introdução

A punição não é uma exclusividade do Direito Penal. Na realidade, esse ramo do Direito tem por finalidade tutelar bens e interesses jurídicos através da repressão, sendo suas normas restritas aos atos ilícitos mais afrontosos à convivência pacífica do homem na coletividade. Nos demais subsistemas, como no Direito Administrativo, Ambiental, do Consumidor, Tributário, entre outros, a potestade sancionadora estatal também se faz presente, sempre acompanhada dos princípios gerais da repressão, que a limitam e orientam (SILVA, 2007, p. 272).

Inexistem diferenças ontológicas entre os ilícitos tributários (que geram sanções tributárias, como multas, interdições etc) e os ilícitos penais (que geram sanções penais, tais quais penas privativas de liberdade etc). O ilícito é o descumprimento de um dever legal ou contratual, motivo pelo qual, do ponto de vista da estrutura das normas, o ilícito (ou infração) passa a ser a hipótese de incidência da sanção tributária.

¹⁰ Mestre em Direito pela UFMG. Professor da PUC-Minas e do Centro Universitário UNA. Conselheiro do CARF. Consultor efetivo da ALMG. Advogado.

É por isso que o ilícito meramente tributário distingue-se do ilícito penal (o delito) em razão da natureza das sanções. A determinação da infração penal, cujas sanções são mais gravosas, dependeria unicamente da rotulagem legal e da vontade estatal em eleger certas condutas, violadoras de normas jurídicas pertencentes aos demais ramos do direito, como habilitadas a gerar a sanção criminal.

Não se perca de vista que, pelo princípio da unicidade do injusto, “aquilo que é penalmente sancionado é também ilícito para a totalidade do sistema jurídico” (DERZI, 1993, p. 220). Com efeito, verificada a ocorrência de crimes tributários sempre haverá o ilícito estritamente fiscal, diante da impossibilidade lógico-jurídica de o Direito Penal sancionar conduta autorizada pelo Direito Tributário. Dada a própria unicidade do Direito, que a ele atribui, como sistema, as qualidades coesão e coerência, é de se concluir que não haveria qualquer sentido na criminalização de ato que se encontra permitido pela legislação tributária. É por isso que se diz, sem maiores preocupações, que antijuricidade do ilícito penal em matéria tributária está na existência do ilícito de índole fiscal. A recíproca, no entanto, não é verdadeira, uma vez que é perfeitamente possível a simples infração tributária sem que ela implique a infração de natureza penal. E é nessas hipóteses em que se constata a prática de conduta não permitida pela lei tributária, mas que não esteja tipificada pelo Direito Penal, que se tem o ilícito fiscal não-delituoso, ou simplesmente, ilícito fiscal em sentido estrito (MELO, 2004, p. 35-36).

O Direito Penal tem servido como inspiração para diversos institutos do Direito Tributário Sancionador, tais como a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), que se confundiria com o arrependimento eficaz, a retroatividade benigna (art. 106 do CTN), a anistia (art. 175, II, 180 *usque* 182, todos do CTN), além da própria legalidade (art. 97,

V, do CTN). Não se olvide das influências dos princípios gerais da repressão no âmbito do Direito Tributário, tais como o princípio da bagatela, da proporcionalidade, do direito ao silêncio, além de muitos outros.

É nesta trilha que se situa o art. 112 do CTN, objeto deste estudo.

A aplicação de normas penais deve ser feita, em caso de dúvida, de forma mais favorável ao infrator. Tal ideia é traduzida do famigerado apótema *in dubio pro reo*. Incorporando esse entendimento, o art. 112 do CTN contém regra que determina a interpretação em prol do acusado, nos casos em que as normas tributárias que estabelecem infrações e cominam penalidades, possam gerar alguma ambiguidade.

A interpretação *in bona parte* parte do pressuposto de que, havendo a possibilidade de decisão com base em mais de uma regra, a menos severa deve ser aplicada. Portanto, o CTN consagrou explicitamente o *in dubio pro reo*. O mandamento nuclear dessa máxima é que, em matéria de penalidade tributária, havendo mais de uma possibilidade, cabe a escolha da que acarreta a penalidade menos gravosa (ANDRADE FILHO, 2003, p. 29).

Por isso, a lei que prescreve infrações tributárias deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto: (a) à capitulação legal do fato; (b) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos efeitos; (c) à autoria, imputabilidade ou punibilidade; e (d) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

É dizer, quando alguém deixa de cumprir o dever jurídico (seja obrigação tributária principal ou acessória) porque adotou interpretação razoável, não deve, ao menos em princípio, sofrer uma sanção.

No que diz respeito à configuração da dúvida, consideramos que, se por um lado não será em todas as situações que se fará presente dito requisito, para fins da incidência do art. 112 do CTN, a incerteza deve ser concebida como algo contingente, aferível a partir de um sensato e cuidadoso exame do caso concreto. A partir das peculiaridades de cada caso, da situação específica de cada contribuinte, sujeito à penalidade tributária, desde que presente alguma dúvida, ainda que mínima sobre aspectos fáticos ou jurídicos relacionados com o que consta nos incisos do art. 112 do CTN, decidirá a autoridade favoravelmente ao acusado.

Advirta-se que a interpretação *in bona partem* não é mera recomendação às autoridades, tanto administrativas quanto judiciais, que se debruçam sobre as difíceis questões relativas às sanções e infrações tributárias. Isso se dá pela própria aplicação do princípio da legalidade, que determina uma precisa tipificação dos comportamentos como condição de ingresso no mundo jurídico tributário.

No que concerne às quatro hipóteses constantes dos incisos do art. 112 do CTN, embora considerarmos que se trata de um rol não exaustivo – haja vista que a dúvida em matéria de interpretação de lei punitiva, onde quer que se situe, há de ser resolvida a favor do infrator – merecem rápidos comentários ainda nessa parte introdutória.

O inciso I trata das situações nas quais, a despeito de inexistir dúvida em relação ao fato praticado pelo acusado, não se sabe se esse fato constitui, ou não, infração. Percebe-se que essa incerteza se encontra notadamente no componente normativo, isto é, na delimitação da hipótese de incidência da norma secundária, que comina a penalidade.

A seu turno, o inciso II rege aspectos relativos às circunstâncias de fato. Vale dizer que não se sabe se o fato examinado se subsume à hipótese normativa, não porque

haja dúvida quanto à interpretação dessa hipótese, mas porque não se sabe em que termos esse fato realmente ocorreu.

O mesmo se dá em relação ao inciso III com a diferença que, nessa situação, a dúvida existente é em relação ao sujeito responsável pela infração.

A circunstância prevista no inciso IV – dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação – na maioria dos casos, confundir-se-á com os demais incisos, por dependerem de análise prévia das outras situações jurídicas. É claro que a legislação em abstrato já pode ensejar alguma dificuldade interpretativa, mas isso torna-se mais evidente se cotejado com os demais incisos.

Certo é que a aplicação do art. 112 do CTN nem sempre é simples, mas sua consideração é de suma importância para evitar injustiças. Repise-se que, na dúvida, deixar de punir um culpado é um mal menor, menos grave e menos injusto, do que punir um inocente. Não é demais lembrar que a presunção de inocência é princípio consagrado no artigo 5º, LVII, da Constituição da República, tratando-se de verdadeiro paradigma fundamental de civilidade, fruto de uma opção garantista em proveito da imunidade dos inocentes. Por isso é que, até prova em contrário, o investigado é inocente da imputação que lhe é atribuída pela acusação.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG –, em várias oportunidades, utilizou a norma do art. 112 do CTN em julgamentos que envolviam sanções tributárias.

O escopo deste ensaio, portanto, é verificar a forma que o dispositivo legal tem sido aplicado pela Corte Mineira, e mais: se de fato o princípio do *in dubio pro reo* tem prevalecido em situações onde existiu dúvida quanto ao fato praticado pelo infrator e se efetivamente foi acolhida pelos Desembargadores a solução mais benéfica para o acusado.

1.2. O Art. 112 do Ctn na Jurisprudência do TJMG

1.2.1. *A aplicação do art. 112 para o afastamento de penalidades tributárias*

Ao julgar a Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1.0024.07.569005-7/001 (Relator Des. Antônio Sérvulo, pub. da súmula em 01/07/2011), a 6ª Câmara Cível do TJMG decidiu que nos termos do artigo 112, II, do Código Tributário Nacional, não se compreende a aplicação de penalidade quando não há certeza e segurança da prática de um ilícito tributário. Segundo o Des. Relator, “se as circunstâncias materiais do caso concreto geram dúvida razoável acerca da real destinação de mercadoria, a situação há de ser interpretada em favor do acusado, em respeito ao princípio da estrita legalidade, juntamente com o da tipicidade rigorosa, que orientam o Direito Tributário”.

No caso, o Tribunal entendeu que, para o reconhecimento de que o negócio jurídico em questão teria se dado em simulação, para efeito de aplicação da sanção tributária, imporia a demonstração probatória, a cargo do Fisco. Ao contrário, os elementos de prova produzidos nos autos não levaram à conclusão pela ocorrência de compra e venda travestida de envio de maquinário para demonstração da mercadoria com o objetivo de se esquivar da tributação do ICMS.

Realmente, o inciso II do art. 112 do CTN deixa claro que a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da forma mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato. Indiscutível, portanto, o acerto da decisão, deixando claro que a dúvida a ser resolvida a favor do contribuinte pode ser também aquela residente no fato (existência ou não de simulação contratual).

Nos autos da Apelação Cível nº 1.0024.07.484697-3/001 (Relator Des. Armando Freire, pub. da súmula em 08/10/2010), 1ª Câmara Cível decidiu, num caso de contribuinte submetido ao regime de substituição tributária progressiva do ICMS em que ficou demonstrada dúvida consistente acerca de qual base de cálculo descrita em Comunicado da Fazenda Estadual seria aplicada, descaberia a sua responsabilização por ilícito fiscal de retenção a menor e informação fiscal incorreta.

Naquele caso, a empresa teria se equivocado ao utilizar valores descritos em Comunicados como base de cálculo do ICMS-ST. Pela incorreção na utilização da base de cálculo sugerida, a então apelante respondeu pela pena disposta no artigo 55, VII, da Lei Estadual nº 6.763/75 (a multa por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída é de 40% do valor da diferença apurada). Considerando que não haveria como atribuir ao contribuinte a prática do ilícito fiscal de retenção/recolhimento a menor e, conseqüentemente, a consignação em documento fiscal de valor de base de cálculo diversa da prevista em legislação tributária, o TJMG aplicou a norma do art. 112 do CTN, para afastar a aplicação da pena.

Essa decisão foi importante, pois o Tribunal não deixou de considerar a norma do art. 136 do CTN, que fixa que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato. Um primeiro olhar sobre esse dispositivo poderia levar a crer que haveria incompatibilidade entre o art. 136 do CTN e o art. 112, inciso II, do mesmo código.

Ocorre que tal incompatibilidade é apenas aparente. O art. 136 começa por fazer a ressalva: salvo disposição de lei

em contrário. Isto quer dizer que se a lei definidora da infração coloca, explícita ou implicitamente, como elemento desta o efeito do ato que a configura, de modo que sem a efetiva produção de efeitos não estará configurada a infração, essa norma afasta a incidência do art. 136 (MACHADO, 2004, p. 181). Isso sem falar da distinção entre a configuração da infração à lei tributária e a atribuição a alguém da responsabilidade por seu cometimento. Evidentemente, só se pode cogitar da atribuição de responsabilidade pela infração se esta estiver configurada.

O art. 112, inciso II, do CTN também foi aplicado nos autos da Apelação Cível 1.0479.06.106305-9/001 (Relator Des. Roney Oliveira, pub. súmula em 22/07/2008). De acordo com o entendimento do Relator, a desclassificação das notas fiscais realizada teria se embasado em acontecimentos possíveis, mas que não se concretizaram e não houve comprovação de que iriam se concretizar. Naquele caso, considerou-se que seria possível que as mercadorias fossem entregues em destinos diferentes dos indicados nas notas fiscais ou mesmo que as notas fiscais que acompanharam as mercadorias se referissem a outras transações. “Mas não se pode afirmar. Não há certeza. A simulação do negócio jurídico (artigo 116, parágrafo único do Código tributário Nacional) não restou comprovada. E havendo dúvida, deve-se emprestar a interpretação mais favorável ao contribuinte, a teor do que dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, inciso II”.

Outrossim, o TJMG se valeu do disposto no art. 112, II, do CTN combinado com o art. 23, parágrafo único, inciso III, do Decreto-Lei nº 7.661/45 e a Súmula nº 565 do STF, para considerar indevida a cobrança de multa sobre crédito tributário devido pela Massa Falida. Para o Tribunal, essa interpretação não colide com o disposto nos artigos 150, § 6º e 151, III, ambos da Constituição de

1988, porquanto não haveria, no caso, anistia ou isenção do pagamento de imposto, mas sim exclusão da penalidade prevista na legislação falimentar. Dessa maneira, os juros de mora posteriores ao decreto da falência são indevidos, salvo quando se verificar que o ativo da massa falida é capaz de suportar o pagamento daqueles, na forma do art. 26 do DL nº 7.661/45 (Apelação Cível nº 1.0672.04.147260-2/001, Relator Des. Cláudio Costa, 5ª Câmara Cível, pub. da súmula em 27/07/2007).

Em outro litígio, o contribuinte alegava que a operação fiscalizada envolvia apenas a circulação física do ativo imobilizado, não ensejando em si o recolhimento de ICMS, afirmando o equívoco da exigência de multa isolada equivalente a 40% do valor da operação abrigada pela não-incidência. Afirmou a empresa que não teria realizado qualquer fato sujeito à tributação, vez que os bens transportados eram de sua titularidade.

A Corte Mineira entendeu que, de fato, não se tendo alterado a titularidade do domínio das mercadorias transportadas, não haveria falar em ocorrência do fato gerador do ICMS que só se perfaz-se-ia com a circulação jurídica, como forma de transferência do domínio, e não com a mera circulação física das mercadorias. No que tange à multa isolada – destinada a penalizar o contribuinte pelo descumprimento de obrigação acessória –, que decorre de ilícito fiscal, afirmou o colegiado que a responsabilidade por sua prática não deixa de ser objetiva (art. 136 do Código Tributário Nacional), ou seja, não caberia perquirir sobre o dolo ou a culpa do contribuinte para sua responsabilização, via de regra.

Não obstante, considerando a norma do art. 112 do CTN, que a aplicação da multa isolada traz consigo a presunção “*juris tantum*” de que a operação tributável esteja sendo realizada sem recolhimento do imposto devido e

que a multa exigida é calculada em percentual sobre o valor do imposto supostamente devido, a teor do art. 55, inc. II, da Lei Estadual n° 6.763/75, o TJMG cancelou a penalidade aplicada.

O julgado restou assim ementado: “A multa isolada calculada em 40% sobre o valor da operação, com fundamento no art. 55, inc. II, da Lei Estadual n.º 6.763/75, é inexigível, porquanto não há operação tributável para servir de base de cálculo para sua cobrança, ante a inocorrência de circulação jurídica a gerar a incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular” (Apelação Cível n° 1.0079.02.001166-8/001, Relator Des. Edgard Penna Amorim, 8ª Câmara Cível, pub. da súmula em 22/11/2006).

Noutro giro, em interessante julgado (Reexame Necessário n° 1.0338.96.001253-6/001, Relator Des. Nepomuceno Silva, 5ª Câmara Cível, pub. da súmula em 02/08/2005), o Tribunal afastou a aplicação do art. 112 CTN – ao argumento de que não se vislumbraria qualquer tipo de dúvida, já que seriam claríssimas as infrações tributárias, cometidas pelo contribuinte – mas decotou pela metade a multa de revalidação, aplicada no importe de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, II, da Lei Estadual n° 6.763/75, em face do art. 150, IV, da Constituição de 1988, que veda tributos com natureza de confisco.

1.2.2. Aplicação do art. 112 CTN para decretação da nulidade do lançamento tributário

Por se tratar de ato administrativo vinculado, o lançamento tributário deve ser devidamente motivado pelo Fisco, sob pena de invalidar a constituição do crédito tributário. Tal encargo é um dever jurídico da Fazenda Pública, fulcrado na própria Constituição da República Federativa

do Brasil, como corolário dos princípios da legalidade e da tipicidade (cf. art. 5º, II e XXXIX; art. 37, caput, e art. 93, X – neste caso, claramente extensível às autoridades do Poder Executivo, notadamente àquelas lotadas em órgãos da Fiscalização Tributária). No lançamento tributário, não há ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. O que há é verdadeiro encargo de prova ou dever de investigação (XAVIER, 2005, p. 155).

O descumprimento do dever jurídico de motivar o ato administrativo importa na nulidade da autuação. Em respeito à legalidade, verdade material e segurança jurídica não pode subsistir lançamento de crédito tributário quando não estiver devidamente demonstrada e provada a efetiva subsunção da realidade factual à hipótese descrita na lei como infração à legislação tributária, competindo ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática da infração praticada.

A necessidade de a autoridade administrativa na atividade de lançamento ou revisão de ofício produzir elementos de prova com o fito de demonstrar a omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício do lançamento por homologação, extrai-se dos arts. 142, 149, V e 150 do CTN.

Por isso, é desnecessário invocar o art. 112 do CTN – para não dizer equivocado – na hipótese de a autuação fiscal carecer de provas da ocorrência do fato gerador.

Todavia, no julgamento da Apelação Cível/Reexame Necessário nº 1.0543.07.000269-5/001 (Relator Des. Silas Vieira, 3ª Câmara Cível, pub. da súmula em 26/08/2011), o Tribunal decidiu que “meros indícios da compra e venda de gado bovino, derivados de anotações unilaterais contidas em documentos extrafiscais (cadernetas), apreendidos na residência de terceiro, não bastam para configuração do fato

gerador hábil à cobrança do ICMS, por ausência de prova robusta da prática de ilícito fiscal por parte do executado”.

Estava em jogo a discussão se, para efetuar o lançamento, teria se valido o Fisco de procedimentos tecnicamente idôneos, como a análise de documentos fiscais e subsidiários e ainda do exame dos elementos de declaração ou contrato firmado pelo sujeito passivo.

OTJMG acolheu a irresignação do contribuinte para cancelar a cobrança fiscal sob o entendimento de que a suposta irregularidade (falta de emissão de notas fiscais e ausência de recolhimento de ICMS) teve amparo em documentos extrafiscais (cadernetas), que, não configurariam elementos hábeis para a indispensável demonstração da prática da irregularidade fiscal por parte do executado.

Para tanto, o colegiado aplicou o art. 112 do CTN. Nas palavras do Relator, “para que se proceda à autuação do contribuinte, é mister a comprovação material do fato gerador, devendo ser lembrada a regra insculpida no artigo 112, inciso II, do CTN”.

Na realidade, se o Tribunal entendeu que as anotações realizadas em caderneta não poderiam ser consideradas meio probatório suficiente para a comprovação da ocorrência fato gerador do ICMS não seria hipótese para a aplicação do art. 112 do CTN, mas das demais regras que versam sobre o ato de lançamento. Isso porque a carência de provas implicou em ofensa ao dever jurídico do Fisco de motivar o lançamento tributário.

Igualmente, no julgamento da Apelação Cível/ Reexame Necessário nº 1.0518.02.013599-3/001 (Relator Des. Gouvêa Rios, 1ª Câmara Cível, pub. da súmula em 16/09/2005), a Corte Mineira decidiu corretamente que não é permitido ao Fisco Municipal, diante do permissivo legal contido no artigo 148 do CTN, ao critério e interesse seu, proceder ao arbitramento de operações que, pela via direta, poderiam ser fiscalizadas e quantificadas. Impossível

a mera presunção de fraude lastreada na alegação de que houve sonegação de receita, sendo inadmissível que o arbitramento do valor do tributo, critério excepcional de lançamento de ofício, torne-se a regra, partindo-se da ideia preconcebida de que a sonegação é da cultura dos comerciantes. O arbitramento não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou bases de cálculo, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita contábil regular.

Naquela oportunidade, decidiu o Desembargador Relator que, para que se proceda à autuação do contribuinte, seria mister a comprovação material do fato gerador, devendo ser lembrada a regra insculpida no artigo 112, inciso II, do CTN, segundo a qual a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Novamente, entendemos que foi inadequada a invocação do art. 112 do CTN. O lançamento por arbitramento não constitui sanção, mas método substitutivo para apuração do montante de tributo devido. No caso em exame, como a regularidade da escrituração contábil do contribuinte foi demonstrada, inexistiria suporte fático para que a Fazenda Pública promovesse o lançamento tributário, utilizando-se da ficção jurídica do arbitramento, sendo prescindível a aplicação da norma do *in dubio pro reo* em debate.

Na mesma toada, a norma do art. 112 do CTN não é cabível para lastrear a nulidade de um processo tributário administrativo por vício na notificação. Ora, o lançamento tributário somente se encontra perfeito e acabado com a notificação do contribuinte, sendo, portanto, formalidade essencial. Em havendo dúvidas quanto à sua concretização haverá violação à legislação tributária, sendo vício insanável. Ocorre que, quando do julgamento da Apelação Cível

nº 1.0000.00.193553-5/000 (Relator Des. Lucas Sávio de Vasconcellos Gomes, 3ª Câmara Cível, pub. da súmula em 29/12/2000) o Tribunal decidiu que “caracterizada a fundada dúvida de ter ocorrido a notificação do contribuinte, quanto à sua infração, em face da inexistência do AR respectivo, resta atraída a incidência da regra insculpida no art. 112, II, do CTN, infirmando a regularidade formal do PTA”.

1.2.3. O art. 112 do CTN e a responsabilidade tributária

Na Apelação Cível nº 1.0701.09.259886-4/001 (Relatora Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade, 1ª Câmara Cível, pub. da súmula em 04/02/2011) o Tribunal reconheceu a ausência de responsabilidade tributária do contribuinte pela dívida objeto da execução fiscal e determinou sua exclusão do polo passivo. O Estado de Minas Gerais alegava que, na qualidade de transportador, seria o então apelado solidariamente responsável pela obrigação tributária.

Dispõe a Lei Estadual nº 6.763/75, em seu art. 21, II, “d”, que são solidariamente responsáveis pela obrigação tributária os transportadores em relação à mercadoria transportada com documentação falsa, ideologicamente falsa ou inidônea. Também o RICMS/2002, em seu art. 148 prevê que o transportador não poderá aceitar despacho ou efetuar o transporte sem que, com relação à operação de circulação de mercadoria e à prestação do serviço tenham sido emitidos documentos fiscais próprios.

Assim, julgou o TJMG que teria sim o transportador a responsabilidade de verificar a idoneidade da nota fiscal com relação aos seus aspectos formais, bem como a aparente correspondência desta com a mercadoria transportada. Por outro lado, entendeu-se que o transportador não pode ser responsabilizado por recolhimento a menor de ICMS feito pela empresa contratante, por força do art. 112, II, do CTN.

Os autores, anoto, não escreveram influenciados pelos entendimentos adotados pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais em matéria tributária, até porque, se assim fosse, não haveria motivo para a presente publicação. Percebe-se, nos diversos capítulos, o tratamento rigoroso dos conceitos jurídicos e reflexões sobre o que é estabelecido pelo Direito sob a luz da Constituição Federal, o que é indispensável em se tratando de Direito Tributário. Com independência e a necessária responsabilidade intelectual eles apontam equívocos, desvios e insuficiências da fundamentação jurídica exposta em votos de acórdãos, assim como registram o amadurecimento da jurisprudência mineira, especialmente a partir do ano 2000.

Joaquim Herculano Rodrigues

Desembargador Presidente do
Tribunal de Justiça de Minas Gerais


D'PLÁCIDO
EDITORA
www.livrariadplacido.com.br


INSTITUTO MINEIRO DE
DIREITO TRIBUTÁRIO

Apoio:


EJEF
ESCOLA JUDICIAL
DESEMBARGADOR EDÉGIO FERNANDES


TJMG
Tribunal de Justiça do
Estado de Minas Gerais

ISBN 978-85-8425-032-5



9 788584 250325