

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.904/11/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000162552-31  
Impugnação: 40.010126186-75  
Impugnante: Refrigerantes Minas Gerais Ltda  
IE: 062009367.00-94  
Coobrigado: Spal Indústria Brasileira de B  
Proc. S. Passivo: Lourdes Helena Moreira de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-4

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE – MATERIAL DE USO E CONSUMO/ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO/FALTA DE CANCELAMENTO DOS CRÉDITOS REMANESCENTES APÓS O QUADRAGÉSIMO OITAVO MÊS DA ENTRADA.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS escriturados no livro Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP/modelo C, provenientes da aquisição de material destinado ao uso e consumo, de bens alheios à atividade do estabelecimento, assim como, àqueles relativos aos bens não baixados no referido livro, após o quadriênio de sua utilização. Procedimento fiscal respaldado nos arts. 20, §§ 1º e 5º, 33, I, todos da Lei Complementar nº 87/96; arts. 25, 29, § 5, item 4, alíneas “a” e “d”, ambos da Lei nº 6.763/75 e arts. 66, incisos II e X, 70, incisos III e XIII, todos da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação pelo Fisco, mediante conferência de livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos, que a Autuada, no período de janeiro/2005 a outubro/2008, recolheu a menor o ICMS, por ter aproveitado indevidamente créditos do referido imposto escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e declarados no livro de Registro de Apuração de ICMS (RAICMS), referentes à aquisição de material de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme demonstrado nos Anexos I e II (fls. 18/27), bem como por deixar de efetuar a baixa após ter completado o quadriênio de sua utilização, referente às notas fiscais relacionadas no Anexo III (fls. 28).

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Em 17/11/09, Autuada e Coobrigada, através de seu procurador em comum à época, são notificadas do lançamento (fl. 05).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 560/568, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 599/605.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 616/627, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG converte o julgamento em diligência (fl.630), para que o Fisco: 1) Informe se foram estornados créditos lançados em livros Registro de Entrada (LRE) e CIAP relativos às aquisições anteriores a 31/12/03; 2) Informe se foram estornados créditos relativos às saídas de bens em comodato; 2.1 - Se negativo, qual a justificativa para a não adição do valor do crédito relativo à NF n° 100.846, de 08/01/01, conforme planilha de fls. 18 e outros com idêntico tratamento; 3) Partindo do Anexo I, elabore subplanilha com a relação de produtos cujos créditos foram estornados por se tratar de material de uso e consumo (incluir cada produto uma única vez); 4) Partindo do Anexo I, elabore subplanilha com a relação de produtos cujos créditos foram estornados por se tratar de bens alheios (incluir cada produto uma única vez). Em seguida, conceder vista às partes contrárias.

Em atendimento ao requerido pela Câmara de Julgamento, o Fisco apresenta esclarecimentos (fls. 632/634) e as referidas subplanilhas às fls. 635/705.

Ainda em cumprimento à diligência do Órgão Julgador, a Autuada e a Coobrigada são intimadas em 02/08/10 (fls. 713/714), mas, após intimadas, não se manifestam.

A Assessoria do CC/MG apresenta novo parecer às fls. 716/729 e opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Coobrigada do polo passivo e, ainda, para excluir do cálculo do estorno dos créditos os bens classificados como uso e consumo ou alheio, sem, contudo, ter sido demonstrado.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações referentes à manutenção da Coobrigada no polo passivo.

### **Da Preliminar**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação da real natureza dos bens relacionados no anexo I.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão anteriormente:

Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG).

Ademais, prescreve o art. 142, incisos I e II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, o que não é o caso dos bens listados nos autos, conforme fls. 635/705.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, a Requerente não formulou quesitos.

### Do Mérito

Inicialmente, observa-se que o Fisco, com fundamento no art. 21-A, inciso I da Lei nº 6.763/75 (fls. 4 e 15), inclui no polo passivo da obrigação tributária, a empresa Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, inscrição estadual 261.195130.22-85, CNPJ 61.186888/0090-69, localizada na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, no Anel Rodoviário, nº 2233.

O art. 21-A, I da Lei nº 6.763/75 dispõe sobre a responsabilidade da sucessora nos casos de cisão total, nos seguintes termos:

Art. 21-A - Respondem solidariamente pelo crédito tributário da sociedade cindida, relativamente aos fatos geradores realizados até a data da cisão:

I - as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da sociedade **extinta por cisão;** (grifou-se).

Conforme fls. 499/559, há sim documentos referentes à **incorporação** da empresa Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda, inscrição estadual 001.091442.00-38, CNPJ 10.356.520/0001-95, localizada na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, no Anel Rodoviário, nº 2233-B, pela Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (matriz), CNPJ 61.186888/0090-69, ora Coobrigada, localizada na cidade de São Paulo.

Com a cisão parcial da empresa Autuada com a empresa Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda, conforme demonstrado no Acórdão 19.120/09/3ª, em que figura como Autuada a mesma Refrigerantes Minas Gerais Ltda, legítima se torna a inclusão da empresa Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A no polo passivo da obrigação tributária.

Dessa forma entende-se razoável a manutenção da empresa Coobrigada no polo passivo do presente feito.

Com relação à decadência, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o sujeito passivo estará obrigado, por força de lei, ao pagamento, se devido é claro, antes de qualquer exame da Fazenda Pública, sendo que, esse lançamento, opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, verificando a atividade desempenhada pelo obrigado, a homologa, conforme o *caput* do art. 150 do CTN, *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo obrigado, expressamente a homologa. (grifou-se).

Dentre as atividades a serem realizadas pelo contribuinte, insere-se o dever legal de pagar o tributo quando devido.

Segundo o Dicionário Priberam da Língua Portuguesa (*on line*), homologar significa aprovar, confirmar por autoridade judicial ou administrativa, (grego homologéo estar de acordo com, ter a mesma opinião).

Embora parem dúvidas sobre a existência material da tal homologação expressa, prevista no *caput* do art. 150 do CTN, certo é que não poderá o Fisco homologar eventual falta de pagamento de tributo.

Como é de se esperar, há situações em que o obrigado, ou não antecipa o pagamento, ou o faz, entretanto, de forma insuficiente, e, nesses casos, atualmente, há opiniões distintas na ordenação jurídica brasileira, tanto na doutrina como na jurisprudência, acerca da incidência do art. 150, § 4º ou do art. 173, I, ambos do CTN, no que se refere ao marco inicial do prazo decadencial.

O art. 150 do CTN é norma especialmente aplicável ao lançamento por homologação, sendo a contagem do prazo decadencial iniciada a partir da ocorrência do fato gerador, a não ser que haja comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Neste último caso, dada a omissão do CTN, entende-se aplicável a regra do art. 173, I desse mesmo código.

Ocorre que o ICMS é espécie tributária sujeita ao lançamento por homologação, vale dizer, nem sempre será essa a espécie de lançamento aplicável, como se verá.

De acordo com o § 1º do art. 150 do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória. Assim, feito o pagamento antecipado em relação a determinado fato gerador, este crédito estará extinto, desde então, mas não de forma definitiva, visto que, ocorrendo a condição (posterior não homologação), esta virá a desfazer a tal extinção.

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

Combinando com o § 4º, se a lei não fixar outro prazo, fora as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, passados cinco anos do fato gerador sem que o Fisco se manifeste, considera-se homologado o lançamento, e, com relação ao crédito tributário que estava extinto sob condição, agora, tem-se por definitivamente extinto. Trata-se da homologação tácita.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Não havendo pagamento antecipado, não há que se falar em extinção do crédito tributário sob condição nem tampouco em uma posterior extinção definitiva. O não pagamento quando devido não pode extinguir o crédito tributário da forma como prevista no art. 150 do CTN.

Sobre a parte eventualmente paga, o Fisco tem cinco anos do respectivo fato gerador para examinar, por exemplo, a correção de alíquotas, bases de cálculo, período, etc. e, havendo incorreção, lançar de ofício a diferença.

Dessa forma, se o contribuinte, realiza a apuração do tributo sujeito ao lançamento por homologação, arrolando fatos geradores, alíquotas, bases de cálculo, período, etc. e faz o pagamento antecipado, o Fisco terá o prazo de cinco anos, contado dos respectivos fatos geradores, para examinar e lançar eventual diferença de ofício. Vale dizer, o termo inicial da decadência regula-se pelo § 4º do art. 150 do CTN, a menos que haja ou dolo, fraude ou simulação, devidamente comprovados, quando então se aplicará a regra do art. 173, I do CTN.

Poderá ocorrer que, ao exercer o seu pode-dever de fiscalização, o Fisco revele que há fatos geradores do tributo não arrolados na apuração do contribuinte, ficando evidente, neste caso, que não se operou lançamento por homologação algum. Nessa hipótese, o termo inicial de decadência também é determinado pelo art. 173, I do CTN.

Conforme já foi dito, há diversidade de opiniões acerca do termo inicial da decadência ora tratada.

Exemplificando, o professor Paulo de Barros Carvalho ensina que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem é a partir do fato gerador (Curso de Direito Tributário, 21ª ed. Editora Saraiva, 2009, p. 468, 506 e 507):

[...] São, portanto, duas situações diferentes: a) falta de recolhimento do tributo, em termos **totais ou parciais**, todavia sem dolo, fraude ou simulação – o intervalo temporal, para fins de lançamento, é de **cinco anos, a partir do instante da ocorrência do evento tributário**; (grifou-se).

[...] é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo – hipóteses de *lançamento por homologação* – em que o **marco inicial de contagem é a data do evento**. (grifou-se).

[...] Igualmente certo, também, que nada custaria à doutrina reconhecer que a decadência, no direito tributário, oferece aspectos estruturais que não se compaginam, por inteiro, com os do direito privado. E aqui vão dois que já bastam para justificar a proposição afirmativa: a) o termo inicial, no direito privado, coincide com o nascimento do direito subjetivo (no campo tributário isso acontece somente com os tributos **sujeitos a lançamento por homologação**); (grifou-se).

Já o professor Luciano Amaro, discorre que, aplicar-se-á o art. 150, §4º do CTN quando houver o pagamento antecipado (Direito Tributário Brasileiro, 15ª ed. Editora Saraiva, 2009, p. 409):

[...] Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

Se **realizado o pagamento “antecipado”**, a autoridade administrativa deve, sob pena de anuência tácita, manifestar-se em cinco anos **contados do fato gerador**, procedendo ao lançamento de ofício. (grifou-se).

Nesse mesmo sentido caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ): Havendo antecipação do pagamento, ainda que insuficiente, incidirá o art. 150, § 4º. Já na ausência de tal antecipação, aplicável será o art. 173, I.

Isso ficou assente no julgamento do Recurso Especial nº 1.072.791 – SC, por aquela suprema corte, conforme parte da ementa abaixo, publicada em 01/09/10:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE A EC 8/77 E A CF/88. ART. 173, INC. I, DO CTN. APLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO JULGADO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. **POR NÃO TER HAVIDO O PAGAMENTO ANTECIPADO** DE TRIBUTO SUJEITO A **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**, É DE SE APLICAR O ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). ISSO PORQUE A DISCIPLINA DO ART. 150, § 4º, DO CTN ESTABELECE A NECESSIDADE DE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO PARA FINS DE CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. **ESSA QUESTÃO ESTÁ CONSOLIDADA NESTA CORTE**, NOS TERMOS DO RESP REPETITIVO N. 973733/SC, REL. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18.9.2009. (GRIFOU-SE)

Apenas exemplificando, nesse mesmo tom já havia decidido o STJ, ao apreciar o Recurso Especial nº 1.033.444 – PE, decisão publicada em 24/08/10. Veja-se a ementa, em parte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR MEDIDA LIMINAR. POSSIBILIDADE. ART. 151, V, DO CTN.

2. **SE HOUVE PAGAMENTO ANTECIPADO** POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO PELO FISCO DE **EVENTUAIS DIFERENÇAS** DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR **HOMOLOGAÇÃO** É DE CINCO ANOS A **CONTAR DO FATO GERADOR**, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN. PRECEDENTES: AGRG NOS ERESP. N. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006 P. 111; E ERESP. N. 101.407/SP, PRIMEIRA SEÇÃO, REL. MIN. ARI PARGENDLER, DJ DE 08.05.2000.

3. **SE NÃO HOUVE PAGAMENTO ANTECIPADO** POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL 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, DESDE QUE NÃO SE TENHA CONSTATADO A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, APLICANDO-SE O ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTE REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP. N. 973.733 - SC, PRIMEIRA SEÇÃO, REL. MIN. LUIZ FUX, JULGADO EM 12.8.2009. (GRIFOU-SE)

No Conselho de Contribuintes de Minas Geras (CC/MG), o entendimento que tem prevalecido é o de que, mesmo que ocorra o pagamento antecipado, caso esse seja insuficiente, o termo inicial da decadência, para lançar de ofício eventual parcela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do tributo que não foi recolhida, é determinado pela incidência do art. 173, I do CTN, a exemplo do Acórdão 3571/10/CE de 09/07/10.

*In casu*, em atendimento à decisão da 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, Sessão 5.308ª, de 01/06/10, às fls. 630, o Fisco tece esclarecimentos acerca dos questionamentos formulados (fls. 632/634), apresenta subplanilhas às fls. 635/705 e informa que não foram estornados créditos lançados no LRE e CIAP relativos a aquisições anteriores a 31/12/03, mas somente créditos referente ao período 01/01/05 a 31/10/08.

Tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançado por homologação, tendo a Autuada sido notificada do lançamento em 17/11/09, definitivamente extintos os créditos tributários pagos antecipadamente, relativos aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 18/11/04, por incidência da regra do § 4º do art. 150 do CTN, aplicável especificamente aos tributos lançados por homologação.

Relativamente a esses fatos geradores, anteriores a 18/11/04, vê-se que, a legislação tributária atribuiu a Contribuinte o dever de antecipar o pagamento, e, admitindo-se este acontecido, ainda que parcialmente, operou-se o lançamento por homologação sendo extinto o crédito tributário sob condição resolutória. Passados cinco anos dos fatos geradores sem que o Fisco se pronunciasse, considera-se homologado o lançamento e tal crédito definitivamente extinto, pois não há nos autos comprovação da existência de fato gerador, ocorrido nesse período, não incluso na apuração da Autuada e não foi suscitada a presença de dolo, fraude ou simulação.

O ponto de partida para a apuração feita pelo Fisco neste PTA é o saldo do CIAP em 31/12/04, portanto, data posterior à que poderia ser abrangida pela decadência, seja aplicando-se o § 4º do art. 150, seja aplicando-se o art. 173, I do CTN.

Entretanto, ocorre que esse saldo de 31/12/04 é proveniente de apuração realizada pelo Fisco em outro trabalho fiscal (Auto de Infração 01.000159196-40), apuração essa que se estende até o ano de 2001, conforme fls. 602 e 632/633 dos autos.

Assim, entende-se que, neste caso, deve se tomar como saldo do CIAP em 31/12/04, aquele que resultar de sua recomposição a partir do período não abrangido pela decadência para este PTA, ou seja, a partir de 18/11/04, tendo por base a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Tendo-se o saldo em 31/12/04, calculado conforme acima, parte-se para a apuração do período janeiro de 2005 a outubro de 2008.

Quanto ao mérito propriamente dito, o Fisco informa que não foram estornados bens cuja saída se deu em comodato e esclarece, conforme fls. 632/634, que a mercadoria da NF nº 100.846, de 08/01/01 foi considerada bem alheio à atividade do estabelecimento, e que por isso, não se altera o valor da coluna "R" CRÉDITOS A APROPRIAR APÓS ESTORNOS, e que para esses casos, as posteriores saídas também foram estornadas, para não haver cobrança em duplicidade (para NF 100.846, vide CD arquivo eletrônico, anexo I, linha 10551).

Relativamente ao estorno das saídas (estorno das baixas dos bens no CIAP), conforme exemplo demonstrado pelo Fisco à fl. 633, foram estornadas as saídas do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CIAP, do período 01/01/05 a 31/10/08, cujas entradas tinham sido estornadas pelo fisco em trabalho anterior (Auto de Infração: 01.000159196.40), para não gerar a duplicidade na cobrança.

Entende-se correto este procedimento visto que, como o período de apuração do lançamento em análise, inicia-se em 01/01/05, logo após o término do período de apuração do Processo Tributário Administrativo (PTA) anterior, em tese, todos os créditos provenientes da aquisição de ativo permanente, aproveitados indevidamente, durante esses dois períodos, teriam sido estornados, e assim, caso fosse mantida a saída (baixa) lançada no CIAP pela Contribuinte, esta teria, em relação a cada Nota Fiscal, diminuição de seus créditos a apropriar por duas vezes: uma quando do estorno do lançamento do CIAP relativo à aquisição do bem (PTA anterior), e outra quando do lançamento na saída (baixa), por ela própria, Contribuinte, lançada no CIAP.

No que se refere ao aproveitamento indevido de crédito relativo à aquisição de material de uso/consumo, o Fisco classifica vários itens (partes e peças), coluna MERCADORIA/UTILIZAÇÃO, às fls. 635/656, como sendo material de uso/consumo, em detrimento da classificação feita pela Autuada como ativo permanente.

O art. 66, § 5º do RICMS/02 condiciona o creditamento referente aos bens destinados ao ativo permanente, à observância cumulativa de certos requisitos, por parte desses bens, nos seguintes termos:

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

No caso das partes e peças, a legislação permite o crédito como ativo permanente, desde que estas proporcionem um aumento de vida útil superior a doze meses, que sejam contabilizadas como ativo imobilizado e que sejam utilizadas exclusivamente em bens que atendam o dispositivo legal supracolacionado, conforme art. 66, § 6º do RICMS/02, *in verbis*:

§ 6º **Será admitido o crédito**, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de **partes e**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**peças** empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, **desde que**: (grifou-se).

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Há ainda que se observar a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, cujo art. 1º prescreve que:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Assim, ao examinar-se a planilha apresentada pelo Fisco às fls. 637/656 (subplanilha uso consumo), depreende-se que vários bens classificados como partes ou peças, pelas próprias características que lhe são peculiares, são insuscetíveis atender a todos os requisitos dos §§ 5º e 6º acima, como por exemplo, de proporcionar aumento de vida útil do respectivo bem por prazo superior a 12 meses, não podendo assim ser classificados com ativo permanente.

Contudo, há que se excluir do cálculo, aqueles bens que pelas suas descrições nos autos, pode-se concluir que existe a possibilidade de classificação no permanente, e que a Contribuinte classificou-os como ativo permanente e o Fisco como uso e consumo, sem, contudo, demonstrar o desatendimento a alguns dos requisitos dos §§ 5º e/ou 6º supracitados, quais sejam:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Fl. 636:

- AUTOCLAVE VERTICAL CAP. 18 LI, NF 117.782;

Fl. 638:

- COMPLEMENTO AUTOCLAVE VERTLTC, NF 117.782;

Fl. 647:

- LUMINÁRIA FECHADA DE SOBREPOR, NF 024.151;

Fl. 649:

- PERFIL I DE 6, AC 6,35, NF 092.340;

- PERFIL L DE 1.1/2, AC, NF 092.340;

Fl. 651:

- QUADRO – LAVADOR, NF 003.264;

Fl. 652:

- ROTOR A 5-160230, NF 290.296;

- SENSOR FOTOCELULA RETRO-REFLE, NF 003.636;

Fl. 653:

- TJ REDUGCO 3X1-1/2 TC, NF 004.937;

- TJ REDUGCO 6X3 OD, NF 004.937;

- TJ REDUGCO 6X4 OD, NF 004.937;

- TRANSMISSOR DE VAZCO ELETROMA, NF 001.075;

- TRAVA QUEDAS RETR+TIL A++CAR, NF 001.388;

- TRAVA QUEDAS RETR+TIL –BH2, NF 001.390;

- TROLE P/ CABO DE A+O-A++CAR, NF 001.388;

- TROLE P/ PERFIL MET+LICO-BH2, NF 001.390;

Entende-se ainda, que os bens “CABO COAXIAL 75 OHMS, NF 002.614 (setor administrativo/bem alheio)” fl. 637, “CONVERSOR DE FREQUÊNCIA – VLT, NF 396.075 (para ampliação/bem alheio)” fl. 638, “ENTRE PLACAS 1820X110MM, NF 198.233 (para ampliação/bem alheio)” fl. 641, e “SOFT STARTER 25ª 3RW30 26-1AB, NF 070.043 (para ampliação/bem alheio)” fl. 652, seriam alheios à atividade do estabelecimento, mas ao retirá-los dessa subplanilha (uso/consumo) e colocá-los na subplanilha de bens alheios, em nada se altera o valor do crédito tributário.

Quanto à planilha apresentada pelo Fisco às fls. 657/705 (subplanilha bens alheios), vê-se que, de uma forma geral estes apenas dão suporte a atividade industrial.

Todavia, há que se excluir do cálculo aqueles bens os quais a Contribuinte classificou como ativo permanente e o Fisco como bens alheios, sem, contudo,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstrar o enquadramento no art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, quais sejam:

Fl. 659:

- APARELHO DETERMINAGCO VOL. C, NF 002.135;
- APARELHO DET. VOL. CO2, NF 031.041.

Fl. 661:

- BALANÇA ELETRTNICA PESADORA E, NF 542.330;
- BANHO MARIA, NF 003.538.

Fl. 662:

- BOMBA DE VÁCUO M 100 PIAB, NF 001.583.

Fl. 669:

- COMPRESSOR DE AR BELLIS & MOR, NF 004.334.

Fl. 671:

- CONVERSOR RS-232/RS-485 (1752, NF 013.840);
- DENSMMETRO DIGITAL, NF 025.073.

Fl. 688:

- MULTICALIBRADOR PARA INSTRUME, NF 032.536.

Fl. 701:

- TERMOHIGROMETRO, NF 003.576.

Fl. 702:

- TORQUE TESTER TT-170/A, NF 018.123;
- TORQUIMETRO, NF 021.454;
- TUBIDÍMETRO, NF 312.408.

Em relação à alegação da Autuada de que o anexo I expressamente reconhece que as operações nele listadas são de comodato não atraindo assim a incidência do ICMS, saliente-se que, no referido anexo I estão listadas operações de comodato, mas na apuração realizada pelo Fisco, o cálculo para fins de estorno do crédito aproveitado indevidamente não as inclui, conforme explicitado as fls. 603/604 e 632/634.

No que se refere à alegação de que o auto de infração não considera indevido o crédito relacionado com falta de baixa pelo contribuinte no CIAP após o término do quadriênio, e que nesse contexto não ocorreu a infração (fls. 566/567), ressalte-se que a escrituração do CIAP, assim como qualquer livro fiscal deve se feita de acordo com a legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei Complementar nº 87/96 prevê o cancelamento do crédito remanescente após o quadriênio, conforme art. 20, § 5º, VII, *in verbis*:

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

O anexo V do RICMS/02 estabelece os contornos para a escrituração do CIAP modelo C, conforme explicações abaixo.

Segundo o art. 204, § 8º, I, o saldo acumulado não sofre redução em função da apropriação mensal do crédito nos seguintes termos:

Art. 204 - O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte que adquirir mercadoria para integrar o ativo permanente, nos modelos a seguir relacionados, de acordo com a data de aquisição:

(...)

§ 8º - Na escrituração do CIAP, modelo C, será observado, ainda, o seguinte:

I - o saldo acumulado não sofrerá redução em função da apropriação mensal do crédito, somente se alterando com nova aquisição ou na ocorrência de alienação, transferência, perecimento, extravio, deterioração, baixa ou outra movimentação de bem;

O art. 206, IV, b dispõe que:

- Na coluna entrada, escriturar-se-á o valor do crédito passível de apuração:

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Entrada passível de (apropriação de crédito)	de O valor do imposto, passível de apropriação, relativo à aquisição, acrescido, quando for o caso, do ICMS correspondente ao serviço de transporte e ao diferencial de alíquotas, vinculados à aquisição do bem.

- Na coluna saída/baixa/perda, o valor do imposto passível de apropriação quando ocorrer, por exemplo, a saída, perda ou completado quatro anos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Saída, Baixa ou Perda (Dedução de crédito)	O valor correspondente ao imposto, passível de apropriação, relativo à aquisição do bem, anteriormente escriturado na coluna Entrada (Crédito passível de apropriação), quando ocorrer a alienação, a transferência, o perecimento, o extravio ou a deterioração do referido bem, ou, ainda, quando houver completado o quadriênio de sua utilização.

- E na coluna saldo acumulado, base para o crédito a ser apropriado mensalmente, o somatório da coluna entrada subtraída do somatório da coluna saída:

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Saldo Acumulado (Base do crédito a ser apropriado)	O somatório da coluna Entrada (Crédito passível de apropriação), subtraindo-se desse o somatório da coluna Saída, Baixa ou Perda, cujo resultado, no final do período de apuração, servirá de base para o cálculo do crédito a ser apropriado.

No caso dos autos, apenas para exemplificar, para a Nota Fiscal nº 080693, a Autuada lança na coluna “entrada”, valores de créditos passíveis de apropriação em dez linhas referentes a dez geladeiras, uma em cada linha e, na coluna “saída/baixa/perda” apenas nove geladeiras, uma em cada linha, conforme fl. 28 e arquivo eletrônico anexo I (fl. 3), o que demonstra a falta de baixa ao término do quadriênio.

Dessa forma, a escrituração irregular do CIAP com relação a algum bem, inviabiliza o respectivo crédito, para efeito de compensação com o débito, nos termos do art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Assim, correto o estorno de tais créditos pelo Fisco e a imputação fiscal de aproveitamento indevido de crédito, pois, ao deixar de efetuar a baixa no CIAP, esses créditos tornaram-se inconformes com a legislação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir do cálculo do estorno dos créditos os bens classificados pelo Fisco como alheios, sem contudo, demonstrar o enquadramento no art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 indicados expressamente às fls. 726, parte final, e 727. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Lima Lana. Participaram do julgamento, além

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

dos signatários, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor) e Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 25 de janeiro de 2011.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Relator**

*LFCT/cam*

CC/MIG