

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.141/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000188039-10
Impugnação: 40.010133755-04
Impugnante: Funil Energia S/A
IE: 001023775.00-90
Proc. S. Passivo: Ana Lúcia Pires de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO. Constatada a descaracterização do diferimento do ICMS nas operações de saídas de mercadorias, conforme disposto no inciso I do art. 12 do RICMS/02, referente ao diferencial de alíquota incidente nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente e alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que a energia elétrica, gerada com emprego das mercadorias adquiridas com diferimento do ICMS, foi objeto de operação de saída interestadual realizada sob o abrigo da não incidência do imposto. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de falta de recolhimento de ICMS, no período de março de 2008 a novembro de 2012, em decorrência do encerramento do diferimento do imposto, conforme disposto no inciso I do art. 12 do RICMS/02, referente ao diferencial de alíquota incidente nas aquisições interestaduais de bens do ativo permanente empregados na atividade produtiva do estabelecimento, uma vez que a energia elétrica, gerada com emprego das mercadorias adquiridas com diferimento do ICMS, foi objeto de operação de saída interestadual, realizada sob o abrigo da não incidência do imposto.

Faz parte, ainda, da exigência, conforme item 2 do Auto de Infração, o encerramento do diferimento do ICMS – Diferença de alíquota em razão de os bens serem alheios à atividade do estabelecimento ou de uso e consumo.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 167/176, acompanhada dos documentos de fls. 235/252, alegando, em apertada síntese, que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Auto de Infração deve ser declarado nulo, porque apresentou consulta formal (PTA nº 16.000470809-70), antes do recebimento do Auto de Início de Ação Fiscal, visando obter esclarecimentos acerca da interpretação aplicável à fruição do Regime Especial nº 16.000164330-56;

- de forma equivocada a Delegacia Fiscal de Ipatinga considerou inepta a consulta, por entender que teria sido protocolada após o início da ação fiscal relacionada à matéria;

- contra a declaração de inépcia da consulta, interpôs recurso ao Sr. Secretário de Estado da Fazenda, objetivando o desarquivamento e a remessa da mesma para a apreciação e resposta pelo órgão competente;

- deve-se observar o disposto no art. 41 do RPTA, que prevê que não é cabível qualquer ação fiscal, no período entre a protocolização da consulta e a ciência da resposta;

- quanto ao mérito, não foi cometida a infração apontada no Auto de Infração, porque a Impugnante obteve, junto à SEF/MG, regime especial que lhe concede diferimento do pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de máquinas, aparelhos, equipamentos, suas partes e peças, para serem empregados na construção da Pequena Central Elétrica (PCH);

- o art. 2º do referido regime especial dispõe que o recolhimento do imposto diferido deverá ser feito juntamente com o imposto incidente na saída de energia elétrica produzida, mas, que a totalidade da energia produzida é comercializada em operação interestadual, ao abrigo da não incidência do ICMS, e que, desta forma, não há recolhimento do imposto devido a título de diferencial de alíquota;

- ainda, que se admita que o imposto diferido deva ser pago junto com as saídas de energia não tributadas, haveria a necessidade de previsão específica estabelecendo os critérios para apuração e recolhimento do imposto devido em razão da saída não tributada, que não poderia ser recolhido de uma só vez, quando promovesse uma única operação de saída de energia elétrica não tributada;

- o objetivo do benefício concedido pelo regime especial foi desonerar a construção da PCH, desde que outro destino não fosse dado aos bens adquiridos, nos termos do que dispõem os arts. 3º e 4º do regime especial.

Ao final, requer, em preliminar, a declaração da nulidade do Auto de Infração e, sucessivamente, a sua total improcedência e consequente cancelamento do crédito tributário.

Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem elaborada Manifestação Fiscal de fls. 260/266, que foi adotada para a fundamentação do presente acórdão, refuta as alegações da Impugnante e pede pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A 3ª Câmara de Julgamento, na sessão realizada no dia 30/04/13 (fls. 270), converteu o julgamento em diligência para que o Fisco esclarecesse: (1) em que data o

recurso interposto pela Impugnante contra a declaração de inépcia da consulta foi recebido pelo Fisco; (2) em que situação encontrava-se o recurso e se esse já tinha sido analisado e respondido pela SEF/MG; (3) caso tivesse sido respondido, qual tinha sido a decisão; e (4) ainda na hipótese de o recurso já ter sido analisado, qual a data em que a Impugnante tinha sido cientificada da decisão.

O Fisco, diante dos questionamentos da 3ª Câmara de Julgamento, presta os esclarecimentos de fls. 272 e informa que o recurso interposto pela Impugnante foi respondido em 27/05/13, por meio da Consulta de Contribuintes nº 108/13, cuja cópia encontra-se às fls. 274/276, e, ainda, que foi interposto novo recurso pela Impugnante, agora contra a resposta da consulta.

Às fls. 279, a Impugnante é comunicada da juntada de documentos pelo Fisco, em razão da diligência, e da abertura de vista, nos termos do art. 140 do RPTA.

A Impugnante manifesta-se, às fls. 287/288, afirmando que ainda se encontra sob os efeitos da consulta, o que impede o prosseguimento do Auto de Infração, que deve ser julgado improcedente.

O Fisco novamente manifesta-se, às fls. 289/290, reiterando os argumentos expostos na manifestação fiscal e pedindo pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração citando o disposto no art. 41 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (RPTA). Alega ser a matéria objeto de consulta encaminhada por AR no dia 23/11/12, data anterior à ciência do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF que se deu no dia 26/11/12, e que a consulta foi indevidamente declarada inepta pela Delegacia Fiscal de Ipatinga, pelo que interpôs recurso para apreciação e resposta do órgão competente.

Constata-se que toda argumentação da Impugnante acerca da nulidade do Auto de Infração gira em torno dos efeitos da consulta, que, no seu entender, impedem que o Fisco promova o lançamento. Não é apontado nenhum vício que macule o ato administrativo de lançamento perpetrado pelo Fisco.

Nesse interim, o art. 41 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, é a norma que disciplina os efeitos da consulta no âmbito dos contribuintes do Estado de Minas Gerais, nos seguintes termos:

Art. 41. Nenhuma ação fiscal será promovida, em relação à espécie consultada, contra sujeito passivo, no período entre a protocolização do requerimento de consulta e a ciência da resposta, desde que:

I - a protocolização da petição tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira;

(...) (grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em análise, conforme apontado nos relatórios do Auto de Infração e Fiscal e demonstrado no Anexo 1, a entrada dos equipamentos adquiridos pela Impugnante em operações interestaduais ocorreu nos meses de setembro de 2007 e dezembro de 2008, momento em que ocorreu o fato gerador do ICMS – Diferença de Alíquota e surgiu a obrigação tributária do recolhimento do imposto.

Assim, verifica-se que a consulta formulada pela Impugnante e, segundo ela informa às fls. 169 dos autos, protocolada em 23/11/12 se deu após o vencimento das obrigações tributárias surgidas na entrada dos equipamentos no estabelecimento da Autuada, o que retira os efeitos da consulta pretendidos pela Impugnante, conforme expressamente previsto no inciso I do art. 41 do RPTA, retrocitado.

Esse, inclusive, é o entendimento da SEF/MG exposto na solução dada à Consulta de Contribuinte nº 108/13, formulada pela própria Impugnante, cuja cópia com inteiro teor encontra-se às fls. 274/276, que é o objeto da arguição de nulidade em análise, conforme se pode ver do último parágrafo, a seguir reproduzido:

“Por fim, se da solução dada à presente Consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA, Decreto Estadual nº 44.747/08”. (grifou-se)

Desta forma, a ação fiscal impetrada contra a Impugnante se deu nos termos do que dispõe a legislação tributária, constando do Auto de Infração todos os elementos exigidos nas normas que regem o procedimento do ato administrativo de lançamento.

Neste sentido, resta afastada a arguição de nulidade levantada pela Impugnante relativa à impossibilidade de ação fiscal em razão de interposição de consulta para esclarecimentos dos benefícios estabelecidos pelo regime especial.

Do Mérito

Como relatado, trata-se de imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, no período de março de 2008 a novembro de 2012, em decorrência do encerramento do diferimento do imposto, conforme disposto no inciso I do art. 12 do RICMS/02, referente ao diferencial de alíquota incidente nas aquisições interestaduais de bens do ativo permanente empregados na atividade produtiva, bem como em atividades alheias do estabelecimento, uma vez que a energia elétrica, gerada com emprego das mercadorias adquiridas com diferimento do ICMS, foi objeto de operação de saída interestadual realizada sob o abrigo da não incidência do imposto.

A Impugnante tem por objeto a geração de energia elétrica e solicitou a concessão de Regime Especial – RE, nos termos do art. 8º do RICMS/02, para diferimento do ICMS devido em relação ao diferencial de alíquota na aquisição de máquinas e equipamentos em outras Unidades da Federação, destinados à construção de uma Pequena Central Hidrelétrica – PCH.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os argumentos expostos pela Impugnante para questionar a presente autuação e requerer a sua total improcedência estão fundamentados em interpretação incorreta da legislação que disciplina o instituto do diferimento, conforme se verá.

O diferimento está disciplinado nos arts. 7º ao 17 da Parte Geral do RICMS/02. O art. 7º assim delinea esta técnica de tributação:

Art. 7º Ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço **forem transferidos para operação ou prestação posterior.** (grifou-se)

Assim, o instituto do diferimento não é benefício fiscal, mas sim uma técnica de tributação consistente na postergação do lançamento e pagamento do imposto. Apesar de ocorrerem sem débito do ICMS, as operações com diferimento são consideradas tributadas, uma vez que não se trata de desoneração, apenas um adiamento no recolhimento do imposto, que se dará, necessariamente, em uma etapa posterior da cadeia de circulação da mercadoria.

A sua aplicação não se opera de outra forma no caso do diferimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota concedido às mercadorias destinadas ao ativo permanente. O Estado apenas procedeu ao adiamento de seu pagamento para etapa posterior, com a expectativa de que a mercadoria produzida com o emprego desses bens fosse comercializada com a incidência do imposto, e não como pretende a Impugnante ao interpretar que o imposto seria devido somente (fls.175) “*se ... promovesse uma saída susequente (sic) da mesma mercadoria adquirida com diferimento, sem o respectivo pagamento do imposto*”. (grifos no original)

Logicamente, se prevalecesse o entendimento da Impugnante, no caso em análise, o ICMS nunca seria objeto de recolhimento, pois as mercadorias objeto do regime especial, cujo imposto foi diferido, não são adquiridas para comercialização e sim para serem empregadas na atividade de geração de energia, com longa expectativa de vida útil.

O equívoco manifestado pela Impugnante é claro e extrapola a concessão do regime especial que, conforme expresso no texto (fls. 232) foi destinado a incentivar a construção deste tipo de empreendimento, ou seja, de PCH, no território mineiro.

Contudo, a fim de resguardar o seu direito ao imposto, pois a *ratio legis* não foi criar uma forma de isenção, o Estado explicitou que ocorre o encerramento do diferimento quando a operação posterior, com a mercadoria ou outra dela resultante, for isenta ou não tributada. Nesse momento será devido o recolhimento do ICMS diferido em etapas anteriores, conforme preceituam os arts. 3º e 4º do Regime Especial, bem como pela expressa previsão do art. 12 do RICMS/02:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, **ou com outra dela resultante**, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou **não for tributada;** (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O imposto diferido considera-se devido no mês da ocorrência dos fatos ensejadores de seu encerramento e deverá ser recolhido no mesmo prazo estabelecido para as operações próprias, conforme previsto na alínea “e” do inciso I do caput do art. 85 do RICMS/02 c/c seu § 5º, inciso IV.

Esse é o entendimento da SEF/MG, firmado por meio da solução dada à Consulta de Contribuinte nº 255/10 e confirmado na Consulta de Contribuinte nº 108/13, formulada pela própria Impugnante, cuja íntegra está abaixo reproduzida:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 108/2013

PTA Nº: 16.000470809-70

CONSULENTE: Funil Energia S.A.

ORIGEM : Dores de Guanhães - MG

ICMS - DIFERIMENTO - ENCERRAMENTO - AQUISIÇÃO DE ATIVO PARA PCH - SAÍDA INTERESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA - NÃO INCIDÊNCIA- Aplica-se o disposto no inciso I, art. 12 do RICMS/02, quando a energia elétrica gerada com o emprego de mercadoria (ativo imobilizado) adquirido com o diferimento do ICMS for objeto de operação de saída realizada ao abrigo de hipótese de não incidência do imposto.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, está obrigada a emissão de nota fiscal eletrônica desde 01/12/2008 e tem como objeto social a geração de energia elétrica.

Informa ser detentora de Regime Especial concedido em agosto de 2007, que estabelece o diferimento do diferencial de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de máquinas, aparelhos, equipamentos, suas partes e peças, relacionados em seu Anexo Único, para serem empregados na construção da Pequena Central Hidrelétrica (PCH) denominada Funil.

Nos termos do art. 2º do Regime Especial, o recolhimento do imposto diferido seria efetuado juntamente com o imposto incidente sobre a operação de saída da energia elétrica produzida em seu estabelecimento. Entretanto, relata que toda energia elétrica por ela produzida é comercializada mediante operação interestadual acobertada pela hipótese de não incidência do ICMS prevista no inciso IV, art. 5º do RICMS/02.

Sustenta que nesta situação não seria devido o recolhimento do imposto diferido, uma vez que não restaria caracterizada nenhuma das hipóteses de encerramento do diferimento previstas no Regime, arts.

3º e 4º, ou listadas no art. 12 do Regulamento do ICMS.

Entende que, de acordo com os dispositivos supra, seria devido o recolhimento do imposto diferido somente quando promovesse uma saída subsequente com a mesma mercadoria beneficiada, sem pagamento do ICMS.

Alega que o objetivo do benefício concedido (diferimento) seria desonerar a aquisição de bens para a construção da PCH, desde que a Consulente não desse aos referidos bens outra destinação.

Com dúvida quanto à interpretação da legislação, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Está correto o entendimento da Consulente de que, mesmo não incidindo o imposto sobre suas operações de saída de energia elétrica, o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS diferido nos termos do art. 1º do Regime Especial somente seria devido caso houvesse uma saída subsequente com a mesma mercadoria beneficiada, sem pagamento do imposto?

2 - Caso entenda-se devido o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS diferido, como seria apurado e recolhido o imposto? Proporcionalmente ao tempo de concessão da PCH, ou seja, em 25 anos?

RESPOSTA:

1 e 2 - Inicialmente cumpre esclarecer à Consulente que o diferimento não é benefício fiscal, mas sim uma técnica de tributação/arrecadação que consiste na postergação do lançamento e pagamento do imposto para etapa posterior do ciclo de produção/circulação da mercadoria.

Apesar de ocorrer sem débito do ICMS, a operação com diferimento é considerada tributada, pois não se trata de desoneração. Neste sentido Ives Gandra da Silva Martins, citado por José Eduardo Soares de Melo:

(...) na isenção o que pretende efetivamente o legislador é outorgar um benefício, enquanto que no diferimento não há tal intenção, mas mera adoção de técnica arrecadatória que não visa beneficiar o sujeito passivo da relação tributária, mas simplificar a fórmula de recebimento do ICMS pelo sujeito ativo da referida relação. (in ICMS - Teoria e Prática 3ª edição. São Paulo: Dialética, 1998, p. 193).

Com a concessão à Consulente do diferimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota devido nas aquisições

interestaduais de bens destinados ao seu ativo imobilizado, o Estado não abriu mão do imposto devido, mas apenas adiou o seu pagamento para outra etapa da cadeia de circulação, com a expectativa de que a energia elétrica gerada em processo no qual ocorre o emprego desses bens fosse comercializada com a incidência do imposto, conforme disposição expressa contida no art. 2º do Regime Especial.

O diferimento consiste na postergação do pagamento do ICMS para uma etapa subsequente, devendo ser evidenciado que a adoção dessa técnica de tributação não importa em renúncia fiscal, como ocorre no caso de concessão de benefício fiscal - isenção e redução de base de cálculo.

Para não ver frustrada essa pretensão, foi posta a regra de que a prática de operação posterior não alcançada pelo diferimento, isenta ou não tributada, dá ensejo ao encerramento do diferimento, momento em que será devido o recolhimento do ICMS diferido em etapas anteriores, nos termos do inciso I, art. 12 do RICMS/02 c/c art. 4º do Regime Especial. Do contrário, admitir-se-ia uma isenção do imposto sem fundamentação legal que a justificasse.

Assim, quando a energia elétrica gerada com o emprego de ativo (mercadoria), adquirido com diferimento de ICMS for objeto de operação de saída realizada ao abrigo de hipótese de não incidência do imposto (no caso, inciso IV, art. 5º do RICMS/02), teremos o encerramento do diferimento concedido.

Ressaltamos que, de acordo com o conceito contido no inciso I, art. 222 do Regulamento citado, todo bem móvel suscetível de circulação econômica é considerado mercadoria, independentemente da destinação dada por seu adquirente (uso e consumo, ativo imobilizado, comercialização, industrialização, etc.).

De outro modo, seria inviável conceder o diferimento na aquisição de mercadoria destinada ao ativo imobilizado considerando-se que com a sua imobilização, *a priori*, esse bem não será objeto de circulação econômica, o que equivaleria à concessão de isenção do imposto sem amparo legal/constitucional.

O disposto no inciso IV do citado art. 12 do Regulamento não se aplica à operação promovida pela Consulente.

Esta Superintendência de Tributação já firmou entendimento sobre a matéria, vide Consultas de Contribuinte nº 173 a 179/2010, 231/2010 e 255/2010.

Recentemente o Decreto Estadual nº 46.207/13 efetuou adaptações no texto do RICMS/02 objetivando positivar a interpretação vigente, dispondo inclusive sobre a forma como o imposto será apurado e recolhido, vejamos os dispositivos:

Art. 14. (...)

§ 2º O recolhimento do imposto diferido na entrada de bem destinado ao ativo imobilizado se faz pelo recolhimento do imposto incidente sobre as operações de saída das mercadorias ou sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação realizadas nos 48 (quarenta e oito) meses a partir da entrada do bem no estabelecimento, ressalvado o disposto no § 3º.

(...)

Art. 15. (...)

§ 4º O imposto diferido na entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado será recolhido, na forma prevista neste artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação realizadas em cada um dos 48 (quarenta e oito) períodos de apuração de que trata o § 2º do art. 14.

De acordo com os dispositivos supra, e considerando que a Consulente realiza a integralidade de suas operações de saída ao abrigo de hipótese de não incidência do imposto, é devido o recolhimento, em documento de arrecadação distinto (sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito), da fração de 1/48 do imposto diferido em cada um dos 48 (quarenta e oito) períodos de apuração contados a partir da entrada do bem no estabelecimento.

Por fim, se da solução dada à presente Consulta resultar imposto a pagar, o mesmo poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA, Decreto Estadual nº 44.747/08.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 27 de maio de 2013.

A Impugnante alega, também, falta de critérios para apuração e pagamento do imposto diferido, contudo, por ser tratar de aquisição destinada ao ativo permanente,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotou-se a mesma sistemática pertinente à apropriação dos créditos, conforme disposto no § 3º do art. 66 do RICMS/02.

A norma estabelece que os créditos sejam apropriados de forma parcelada, considerados os 48 (quarenta e oito) meses contados daquele em que se deu a entrada do bem no estabelecimento ou, como no caso presente, a partir do início da produção com a máquina ou equipamento adquirido. Entendimento em consonância com a resposta à consulta formulada pela Impugnante reproduzida acima.

Desta forma, conforme demonstrado na planilha de fls. 26 e 28/29, o Fisco multiplicou o valor do ICMS que foi diferido por 1/48 (um quarenta e oito avos) e, em seguida, o resultado foi multiplicado pelo percentual correspondente às operações não tributadas em relação ao total de operações realizadas no período correspondente, sendo o valor obtido lançado mensalmente até o encerramento do prazo.

O total de operações não tributadas no caso da Impugnante é de 100% (cem por cento), uma vez que toda a energia elétrica é destinada às Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás/RJ - CNPJ 00.001.180/0002-07- que exerce o papel de agente executora do Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), com a celebração de contratos de compra e venda da energia gerada com a garantia de contratação por 20 (vinte) anos.

Ademais, considerou-se o prazo de 48 (quarenta e oito) meses para o cumprimento, pela Impugnante, da obrigação relativa ao pagamento do imposto diferido referente à diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de bens do ativo, obrigação que teve início em 31/03/08, por ocasião da primeira operação de saída, ao abrigo da não incidência, da energia por ela gerada com emprego dos bens adquiridos, conforme disposto no art. 12, caput do RICMS/02.

No que tange à alegação da Impugnante de que as Notas Fiscais nºs 024.177 e 033.854 foram as únicas que não tiveram o diferencial de alíquota recolhido, cabe esclarecer que, conforme quadro de fls. 26 e 28/29, são sobre estas notas fiscais que o Fisco cobra a totalidade do ICMS - Diferença de Alíquota em razão do encerramento do diferimento do imposto, a razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) /mês.

Com relação às demais notas fiscais relacionadas na planilha de 16/24, o encerramento do diferimento deu-se em razão de serem bens alheios à atividade do estabelecimento ou de uso e consumo. Neste caso, o Fisco cobra em uma única parcela o imposto recolhido a menor, conforme demonstrado no quadro do item II de fls. 26.

Pelo exposto, como a Impugnante não apresentou nenhuma prova no sentido de ilidir o lançamento tributário, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Orias Batista Freitas, que o consideravam nulo. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Damásio de Noronha e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participou do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juízo, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator designado

D

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.141/13/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000188039-10	
Impugnação:	40.010133755-04	
Impugnante:	Funil Energia S/A	
	IE: 001023775.00-90	
Proc. S. Passivo:	Ana Lúcia Pires de Oliveira/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Primeiramente é importante frisar que a preliminar de nulidade levantada pela Impugnante, para efeito deste voto, se confunde com o mérito, pois ultrapassada que foi a preliminar, por decisão majoritária da Câmara com meu voto em sentido contrário, acredito não ser possível a manutenção do lançamento em seu mérito. Assim, as razões que me levaram a reconhecer a nulidade do lançamento, também no mérito, me levam a considerá-lo improcedente pela impossibilidade de cobrança do imposto e da multa de revalidação.

O Auto de Infração ora analisado traz como motivação do lançamento o seguinte relatório, *in verbis*:

Constatou-se mediante conferência dos arquivos eletrônicos, livros e documentos fiscais, relativos ao período de setembro/2007 a junho/2009:

- A falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, no valor original de R\$ 176.308,23, nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao ativo imobilizado escrituradas no livro Registro de Entrada, conforme demonstrado no Anexo 1.

- A falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, no valor original de R\$ 6.299,47, nas aquisições interestaduais de bens alheios a atividade do estabelecimento, escrituradas no livro Registro de Entrada, conforme demonstrado no Anexo 2.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo constou do Auto de Infração, teriam sido infringidos os arts. 12, § 2º; 16, incisos IX, XIII; 5º, § 1º, item 6 e 6º, inciso II todos da Lei n.º 6763/75; bem como os arts. 42, § 1º, inciso I; 84, inciso III; 85, § 5º, inciso I; 12, inciso I e 14, parágrafo único, do RICMS/02; tendo sido aplicada a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Contudo, não pode prevalecer a autuação fiscal ora analisada, pelas seguintes razões de fato e de direito.

Como pode ser visto da leitura do relatório do Auto de Infração, acima transcrito, a autuação foi formalizada para cobrança de diferencial de alíquotas relativo às aquisições interestaduais de materiais destinados ao ativo imobilizado da Impugnante, considerados pela Fiscalização como alheios à sua atividade.

Sustenta a Impugnante, por seu turno, que este imposto estaria originalmente diferido, em razão do Regime Especial aprovado pelo PTA n.º 16.000164330-56.

Importante neste caso reportar-se ao histórico deste processo para fins de verificação da possibilidade de proceder a tal autuação.

Nesse sentido, tem-se que, no dia 23 de novembro de 2012 a ora Impugnante apresentou Consulta formal à Secretaria de Estado de Fazenda a qual deu origem ao PTA n.º 16.0000470809-70.

Por esta consulta procurava a Impugnante buscar o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda, precipuamente por parte da Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, acerca da interpretação aplicável à fruição do benefício lhe outorgado pelo Regime Especial PTA n.º 16.000164330-56.

Ocorre que o Sr. Coordenador de Fiscalização da Delegacia Fiscal de Ipatinga considerou inepta a consulta formulada pela ora Impugnante, por entender que a mesma teria sido protocolada após o início de ação fiscal relacionada com o seu objeto.

Contudo, considerando que a consulta foi protocolada, por Aviso de Recebimento - AR, no dia 23 de novembro de 2012 e que a ciência do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF – n.º 10.000003891.77, que gerou o presente trabalho fiscal, apenas se deu em 26 de dezembro de 2012, não há outro caminho que não considerar que a consulta foi formalizada antes do início da ação fiscal.

Esta foi inclusive a conclusão a que chegou o Sr. Secretário de Estado da Fazenda ao apreciar o recurso contra o indeferimento de seguimento de sua consulta apresentado pela ora Impugnante. Este recurso tinha como objetivos o desarquivamento e a remessa da consulta para a apreciação e resposta pelo órgão competente.

Cumprido destacar que no primeiro momento em que o presente processo esteve em apreciação desta 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, não havia notícia nos autos sobre o resultado do recurso interposto ao Secretário. Assim, a Câmara, em preliminar e à unanimidade, converteu o julgamento em diligência para que o Fisco prestasse os seguintes esclarecimentos em relação ao recurso à declaração de inépcia da consulta formulada pela Impugnante:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1) em que data o recurso foi recebido pelo Fisco;
- 2) em que situação encontrava-se o recurso e se esse já foi analisado e respondido pela SEF/MG;
- 3) caso tenha sido respondido, qual foi a decisão;
- 4) ainda na hipótese do recurso já ter sido analisado, qual a data em que a Impugnante foi cientificada da decisão.

O Fisco, cumprindo a determinação da Câmara, vem aos autos e esclarece:

- 1) o recurso impetrado contra a decisão de inépcia da consulta formulada foi recebido pelo Fisco em 11 de janeiro de 2013;
- 2) o recurso foi respondido em 27 de maio de 2013, por meio da Consulta de Contribuinte n.º 108/13;
- 3) a Impugnante foi cientificada da decisão em 24 de junho de 2013 e apresentou recurso à resposta dada à Consulta de Contribuinte n.º 108/13.

As respostas apresentadas pelo Fisco em atendimento à diligência determinada pela Câmara demonstram que a consulta formal foi processada, tendo seu mérito sido apreciado e, no momento, encontrando-se em trâmite na Secretaria de Fazenda (pendência de julgamento do Recurso interposto pela Impugnante), impondo que à consulta seja reconhecido o efeito que lhe é próprio, notadamente o de impedir o prosseguimento de autuação fiscal posterior (caso dos autos).

O instituto da consulta apresenta-se como uma forma de garantir, tanto ao Fisco quanto ao contribuinte, o correto entendimento da legislação. Nesse interim, ao contribuinte que apresenta consulta formal ao Fisco deve ser garantida a segurança de que não será alvo de retaliação e, muito menos, de fiscalização sobre o objeto da consulta até que tenha uma resposta definitiva.

Assim, entendo que a consulta equipara-se, guardadas as devidas proporções, à denúncia espontânea, na medida em que na denúncia espontânea garante-se ao contribuinte um diferencial face àquele contribuinte que foi autuado. Do mesmo modo, no caso do contribuinte que procura o Fisco para buscar o entendimento deste, deve ser garantido um tratamento diverso daquele que não o faz.

Veja-se que, no mínimo em tese, o contribuinte que formaliza uma consulta expõe o procedimento que esta tomando e, portanto, posta-se perante o Fisco demonstrando que sua intenção é acertar.

Dentro destas premissas encontra-se a própria legislação estadual que rege a matéria consubstanciada no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, a saber:

CAPÍTULO IV Do Processo de Consulta

Art. 37. O sujeito passivo ou a entidade representativa de classe de contribuintes poderá formular consulta escrita à Superintendência de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tributação sobre aplicação de legislação tributária, em relação a fato de seu interesse, que será completa e exatamente descrito na petição.

Parágrafo único. O sujeito passivo informará na petição sobre as obrigações acessórias relacionadas ao fato, se este já ocorreu, se algum de seus estabelecimentos encontra-se sob ação fiscal ou se é parte em ação judicial, relativamente ao objeto da consulta.

.....
Art. 41. Nenhuma ação fiscal será promovida, em relação à espécie consultada, contra sujeito passivo, no período entre a protocolização do requerimento de consulta e a ciência da resposta, desde que:

- I - a protocolização da petição tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira; e
- II - a taxa de expediente respectiva tenha sido devidamente recolhida.

Art. 42. O tributo devido conforme resposta dada à consulta será pago sem imposição de penalidade desde que:

- I - seja efetuado o recolhimento dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta; e
- II - a protocolização da petição de consulta tenha ocorrido até o vencimento da obrigação a que se refira.

Art. 43. O disposto nos arts. 41 e 42 não se aplica à consulta:

- I - que seja meramente protelatória, assim entendida a que versar sobre disposição claramente expressa na legislação tributária ou sobre questão de direito já resolvida por decisão administrativa ou judicial relativamente ao consulente;
- II - que não descrever exata e completamente o fato que lhe deu origem;
- III - que deixe de observar qualquer exigência formal e não seja suprida no prazo estabelecido pela autoridade fazendária;
- IV - após o início de ação fiscal relacionada com o seu objeto;
- V - que versar sobre arguição de inconstitucionalidade ou sobre negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
Art. 44. Da resposta dada à consulta pela Superintendência de Tributação cabe recurso, com efeito suspensivo, ao Secretário de Estado de Fazenda, no prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta.

§ 1º O recurso será protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o recorrente.

§ 2º No prazo de 20 (vinte) dias, o diretor da Superintendência de Tributação:

I - se entender que assiste razão ao recorrente, reformulará a resposta;

II - entendendo que a resposta deva ser mantida, emitirá parecer sobre o mérito da questão e encaminhará o processo ao Secretário de Estado de Fazenda, para decisão.

Art. 45. A observância pelo consulente da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime-o de qualquer penalidade e o exonera do pagamento do tributo considerado não devido no período.

Parágrafo único. A reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalecerá em relação ao consulente após cientificado da nova orientação.

Importa ressaltar que os dispositivos da legislação regulamentar devem ser vistos de forma integrada. Assim, não é possível a interpretação de que o art. 41 simplesmente impede a consulta após o vencimento do prazo de pagamento, pois o art. 42 prevê que o tributo devido conforme resposta dada à consulta será pago sem imposição de penalidade desde que seja efetuado o recolhimento dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que o consulente tiver ciência da resposta.

Nesse sentido, veja-se a ementa proferida pela 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), nos autos da Apelação Cível nº 1.0000.00.196228-1/000 citada pela Impugnante:

CONSULTA ADMINISTRATIVA. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. OPORTUNIDADE. EFEITOS. A CONSULTA FORMULADA PELO CONTRIBUINTE AO ÓRGÃO COMPETENTE PARA DIRIMIR DÚVIDAS SOBRE A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM RELAÇÃO A FATO CONCRETO, SOMENTE INIBE A INSTAURAÇÃO DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCAL, NOS TERMOS DA LEI, SE PROTOCOLIZADA DENTRO DO PRAZO PARA O CUMPRIMENTO DA RESPECTIVA OBRIGAÇÃO. (1ª C. TJMG. REL. DES. PARIS PEIXOTO PENHA)

Na mesma linha, também citou a Impugnante a ementa proferida pela 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Distrito Federal, a qual rechaçou a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

possibilidade de lavratura de auto de infração antes da solução definitiva em relação à matéria objeto de consulta. Senão, veja-se:

CONSULTA ADMINISTRATIVA. FINSOCIAL. LANÇAMENTO ANTERIOR À SOLUÇÃO DEFINITIVA. IMPROCEDÊNCIA. FINSOCIAL. PROCESSO DE CONSULTA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO ANTES DA SOLUÇÃO. **IMPROCEDÊNCIA. É IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO FISCAL REALIZADO ANTES DA SOLUÇÃO DEFINITIVA EM RELAÇÃO À MATÉRIA OBJETO DE CONSULTA. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.** (PROCESSO Nº 10920.000950/95-41 - 2A CÂMARA DO CC/DF. RELATOR CONSELHEIRO ALEXANDRE MAGNO RODRIGUES ALVES)

No artigo “Consulta fiscal como causa de suspensão de exigibilidade do tributo” de autoria do Dr. Gabriel Lacerda Troianelli, publicado na revista *Dialética de Direito Tributário* n.º 146, encontramos a matéria abordada da seguinte forma:

E por não estar em mora o contribuinte que formula consulta cabível em virtude da existência de dúvida decorrente de lacuna na legislação tributária, além de o Estado não poder, evidentemente, cobrar juros de mora, também não pode impor qualquer tipo de pena e nem sequer exigir o tributo controverso até que a consulta seja solucionada, que, até este momento, não pode ser considerado seguramente devido.

Além disso, permitir que o contribuinte fosse autuado na pendência da consulta exatamente sobre a matéria consultada implicaria a mais crua violação dos princípios da lealdade, boa-fé e moralidade, na medida em que o Estado estaria a punir o contribuinte que, no legítimo exercício do direito de petição, apresentasse dúvidas verdadeiras e pertinentes, com indiscutível transparência de lealdade. Nesse sentido são os comentários de Valdir de Oliveira Rocha:

“Seria gritante contradição o consulente ter à sua disposição o direito de petição de repostam como é a consulta fiscal, ‘em defesa de direitos’, e ser alvo de autuações. Admitir autuações de consulente que espera decisão, seria ignorar o princípio da moralidade administrativa”.

.....
Com efeito, permitida a autuação na pendência da consulta, os contribuintes que permanecessem silentes na sua dúvida a esperar a fiscalização seriam melhor tratados do que os que espontaneamente fossem buscar a necessária orientação fiscal. Sem contar que, na prática, nenhum contribuinte ao qual restasse o mais ínfimo resquício de sanidade mental seria tolo o suficiente para formular uma consulta que somente serviria ao Fisco de alerta para a sua atitude, o que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tornaria inútil essa valiosa manifestação do direito de petição no âmbito tributário.

Diante do exposto, é nulo o Auto de Infração em comento, pois nenhum procedimento poderia ter sido iniciado antes de transcorrido todo o processo de consulta.

Da mesma forma, como o lançamento ainda não poderia ter sido efetivado e, apesar da resposta dada à consulta formulada pela Impugnante ser no sentido de que deve ser recolhido o diferencial de alíquota, como esta resposta ainda não é definitiva, não pode ser julgado procedente o lançamento, até mesmo porque, em resposta ao recurso interposto pela Impugnante poderá ser modificado o entendimento dado pela SEF/MG.

Diante do exposto, é nulo o presente lançamento. Entretanto, como ultrapassada esta preliminar por decisão majoritária da Câmara momento no qual fiquei vencida, julgo improcedente o lançamento por, neste momento, ainda não poder exigido o imposto e seus consectários legais.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**