

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.953/16/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000252088-94  
Impugnação: 40.010137472-82  
Impugnante: Holcim (Brasil) S/A  
IE: 493073229.00-18  
Proc. S. Passivo: Eduardo Pugliese Pincelli/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS - NÃO UTILIZADOS NA ATIVIDADE OPERACIONAL À ÉPOCA DO CREDITAMENTO.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a partes e peças de bens do ativo imobilizado cuja imobilização encontrava-se em andamento ou que não entraram em operação, bem como às respectivas prestações de serviço de transporte, contrariando a legislação de regência do imposto. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, esta última majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE.** Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS resultante do estorno de créditos indevidamente apropriados, provenientes de apuração incorreta do “coeficiente de creditamento”, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Crédito tributário reformulado pela Fiscalização conforme Termo de Rerratificação do lançamento de fls. 487/488. Contudo, na apuração do coeficiente de creditamento, devem ser incluídos no numerador da fração os valores das saídas para o exterior, devendo, ainda, as exigências fiscais serem limitadas aos valores constantes da apuração inicial, em razão da ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir a parcela das exigências fiscais que não constava do Auto de Infração original. Mantidas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei n.º 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Imputação fiscal de falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo e bens do ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei n.º 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009:

1) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos à bens cuja imobilização encontrava-se, à época do aproveitamento do crédito, em andamento, conforme Anexos 5, 12 e 18 do Auto de Infração;

2) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo, conforme Anexos 4, 11 e 8 do Auto de Infração;

3) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexos 8, 13 e 18 do Auto de Infração;

4) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos à aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte, conforme Anexos 6, 14 e 18 do Auto de Infração;

5) cálculo incorreto do coeficiente de creditamento utilizado na apuração do imposto creditado, de acordo com os Anexos 7, 17 e 18 do Auto de Infração;

6) deixou de recolher ICMS relativo ao diferencial de alíquota (diferença entre a alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições de bens, oriundos de outras unidades da Federação e destinados a uso, consumo e/ou ativo permanente do estabelecimento, conforme demonstrado nos Anexos 3 e 18 do Auto de Infração.

As imputações fiscais partiram da conferência efetuada pela Fiscalização no livro Controle de Crédito do Ativo Permanente - CIAP, de documentos fiscais, de arquivos eletrônicos e de planilhas eletrônicas elaboradas pelo contribuinte.

Integram o Auto de Infração o AIAF n.º 10.0000010291.15, o Relatório Fiscal e os Anexos 1 a 18, cujos conteúdos encontram-se relacionados no Relatório Fiscal. Os Anexos 15, 16 e 17 estão contidos em CD.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada tendo em vista a constatação de reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 225/266, em síntese, aos seguintes argumentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- efetuou o pagamento das exigências objeto dos itens 2 e 3 do Auto de Infração, como se observa dos comprovantes anexos, permanecendo em discussão os itens 01, 04, 05, 06;

- o Auto de Infração padece de vício insanável de fundamentação, na medida em que, ao se referir aos itens 01 e 04, foi meramente alegada, respectivamente, a suposta "imobilização em andamento" e "inoperância" dos bens a eles correlatos, mas não é possível localizar, nos autos, qualquer prova ou evidência das razões a partir das quais a D. Fiscalização chegou a tais conclusões;

- essa circunstância impede a perfeita compreensão do efetivo objeto da exigência fiscal, implicando afronta aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal;

- deveria o Auto de Infração estar instruído com a clara e precisa indicação, juntamente com a devida comprovação, de quais elementos de convicção foram utilizados para que se chegasse a tais conclusões;

- o RICMS/02 é claro ao dispor sobre a necessidade de o Auto de Infração possuir a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado, a fim de demonstrar a suposta prática da infração atribuída ao contribuinte, nos termos do art. 89, inciso IV do Decreto n.º 44.747/08;

- é imprescindível que a atividade de fiscalização seja efetivamente acompanhada da descrição pormenorizada do evento supostamente ilegal, seguido da fundamentação legal e da descrição clara e compreensível das alegações fazendárias, observados os termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, por força do princípio da motivação, que é corolário dos primados da legalidade estrita, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;

- cita o Acórdão n.º 4.161/13/CE do Conselho de Contribuintes;

- assim, deve a presente defesa ser acolhida, com o cancelamento integral do Auto de Infração ora questionado, por completa falta de fundamentação;

- a D. Fiscalização Estadual efetuou a glosa de créditos de ICMS, exigindo ainda valores a título de diferencial de alíquotas, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2009, lavrando, todavia, o Auto de Infração, com a notificação válida da Reclamante, apenas em 18 de dezembro de 2014;

- diante disso, todos os valores glosados do período anterior a 18 de dezembro de 2009 foram extintos pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ou, ao menos, de todo o período anterior a 1º de dezembro de 2009, ainda que se considere aplicável o art. 173 do Código Tributário Nacional;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema, reafirmando que os termos iniciais da contagem dos prazos decadenciais, em relação às glosas efetuadas no presente caso, são as datas das ocorrências dos supostos fatos geradores mensais do ICMS, conforme estabelece o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- ainda que se entenda inaplicável ao presente caso a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, do mesmo modo parcela dos créditos tributários

lançados foram extintos pela decadência, nos termos do art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional, visto que houve transcurso de prazo superior a 5 (cinco) anos entre 1º de dezembro de 2009 (primeiro dia do mês - leia-se: exercício - seguinte ao do fato gerador) e 19 de dezembro de 2014 (data da notificação do lançamento);

- cita o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988;

- constitui grave equívoco supor que a Constituição autorize o legislador infraconstitucional ou administrador, conforme as conveniências e os interesses arrecadatários do Fisco, sem fundamentação válida e suficiente, amputar ou reduzir o direito de creditamento do imposto incidente nas operações anteriormente tributadas, como já decidiu o E. Supremo Tribunal Federal;

- a Constituição somente estabeleceu duas exceções à possibilidade de afastar o princípio da não cumulatividade com relação aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias, quais sejam, a não incidência ou a isenção;

- em síntese, é assegurado ao contribuinte, demonstrada a efetividade da operação, o direito de crédito do ICMS, para fins de abatimento do débito do imposto;

- aplicadas essas noções ao exame do presente caso, é evidente que a glosa dos créditos levada a cabo pela Fiscalização Estadual é inválida;

- na linha do citado art. 155, os arts. 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/96 asseguram o direito de os contribuintes se valerem de créditos da não cumulatividade do ICMS em relação às entradas de mercadorias destinadas a integrar o seu ativo imobilizado (antigo ativo permanente);

- no caso concreto, a acusação fiscal relacionada ao item 01 do Auto de Infração se refere a "*bens cuja imobilização encontrava-se, à época do aproveitamento do crédito, em andamento*", mas é incontroverso, nestes autos, o cumprimento dos requisitos previstos nos incisos I a V do § 5º do art. 66 do RICMS/02;

- o Auto de Infração não se referiu ao método de cálculo dos créditos da não cumulatividade, que, no caso, atenderam ao percentual mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos), tampouco sobre demais aspectos previstos na legislação;

- todo o procedimento adotado é evidenciado a partir dos relatórios constantes na planilha anexa, cujas informações atestam que os bens foram efetivamente adquiridos e contabilizados regularmente em contas de ativo imobilizado;

- cita exemplos para ilustrar a afirmação;

- a Lei Estadual n.º 6.763/75 não estabelece que a contabilização dos bens em conta do ativo imobilizado é uma condição para o aproveitamento fracionado dos créditos escriturais de ICMS;

- considerando que, no caso concreto, jamais se questionou a efetividade das aquisições de bens destinadas ao ativo permanente, tampouco a incidência do ICMS sobre tais operações, nada pode impedir o aproveitamento dos créditos de ICMS;

- vale dizer, não foi negada a existência das contabilizações, mas sim que elas, supostamente, estavam em andamento na época do aproveitamento dos créditos;

- é incontroverso que os bens se destinam ao ativo imobilizado;
- assim, a glosa efetuada pelo Fisco no item 01 do Auto de Infração, baseia-se apenas em suposto descumprimento de aspectos meramente formais;
- no caso, ainda que tivesse havido qualquer irregularidade formal (o que se admite apenas para argumentar), deve ser considerada a existência do direito aos créditos em testilha, até mesmo em atenção ao princípio da verdade material;
- as alegações fazendárias não podem prevalecer em face do princípio da verdade material e do informalismo;
- devem ser afastadas as multas aplicadas ou, ao menos, aplicada penalidade menos gravosa, em atenção aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade;
- a aplicação de multas por suposta reincidência é inválida, pois os Autos de Infração lavrados nos Processos Administrativos Tributários n.ºs 01.00148340.21, 01.00157338.48 e 01.000158927.33 não se referem às infrações supostamente cometidas, no caso concreto, pelo estabelecimento Defendente;
- para que se possa cogitar de reincidência, é necessário que haja a prática, em mais de uma ocasião, da mesma conduta infratora, o que não ocorreu no caso;
- paralelamente, não pode ser admitida a exigência cumulativa das multas previstas nos arts. 55, inciso XXVI e 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, para os Itens 01, 04 e 05 do Auto de Infração, pois a única penalidade que, em tese, poderia se aplicar a hipóteses tais é aquela do art. 55, inciso XXVI;
- assim, deve ser cancelada a aplicação da multa prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75;
- o Auto de Infração aplicou a majoração de 100% (cem por cento) em ambas as multas, devendo, ao menos, haver a retificação para que a majoração se limite à hipótese da penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75;
- as multas em testilha, que chegam ao patamar de 200% (duzentos por cento) do valor dos créditos glosados, bem como a 50% (cinquenta por cento) do valor do diferencial de alíquotas do ICMS são inválidas por desproporcionalidade e confiscatoriedade, devendo ser afastadas por afronta aos arts. 5º, incisos LIV e LV, e 150, inciso IV, da Constituição Federal, ou, ao menos, reduzidas, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

Ao final, requer seja conhecida e acolhida a presente Impugnação, com o cancelamento integral do Auto de Infração ou, subsidiariamente, sejam afastadas as penalidades pecuniárias aplicadas, por erro de direito, que é insanável, bem como por desproporcionalidade e caráter confiscatório, ou, ao menos, a sua redução para patamares razoáveis.

#### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 449/486, refuta as alegações da peça de defesa, em resumo, com os seguintes argumentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não há como prosperar a assertiva da Impugnante de que a autuação fiscal padece de vício insanável de fundamentação, pois os termos por ela referidos foram usados com a finalidade de resumir as conclusões obtidas após análise das informações contidas no Anexo 15 – Demonstrativo Analítico de Todas NF Componentes do AI obtidas através de preenchimento pelo próprio contribuinte, combinadas com cruzamento das informações prestadas pelo mesmo em seu CIAP-SPED relativo ao ano de 2011 e complementação (coluna “P” - Esclarecimento Holcim Visita 19/08/14) realizada através de informação de engenheiros da empresa em reunião com o Fisco;

- relativamente ao bem inoperante chegou-se a tal conclusão a partir de reunião com representantes da empresa, que informaram tal condição;

- no caso dos itens referidos como “imobilização em andamento” concluiu-se que os bens encontravam-se, à época do aproveitamento dos créditos, em fase de montagem, quer por se tratarem de projetos, quer por constarem, no Anexo 15, nas colunas “INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DO CIAP 2011”, como “obras em processo”, quer por verificar-se que eles são destinados a montagem de um sistema;

- quanto à afirmativa da Impugnante de que não existem fundamentos explicitados no Auto de Infração que denotem a falta de recolhimento do diferencial de alíquota, ressalta que, pelo Auto de Início de Ação Fiscal foram requisitados os “comprovantes de recolhimento do diferencial de alíquota devido nas operações relativas às entradas de fora do estado, relativos às notas fiscais do CIAP” que não foram apresentados;

- foi perfeitamente observada a exigência prevista no art. 89, inciso IV do Decreto n.º 44.747/08 e que, portanto, não existe qualquer vício no lançamento;

- o Contribuinte afirma que partes, peças e componentes entrados no estabelecimento correspondem a bens do ativo permanente, mas esta interpretação distorcida da legislação tem como consequência a antecipação do crédito do ICMS de bens do ativo permanente que ainda não existem;

- os lançamentos no CIAP, de forma correta, constituem uma obrigação acessória que é a base legal para a constituição do crédito;

- cita a Lei Complementar n.º 87/96 e traz sua interpretação sobre o aproveitamento de créditos de bens do ativo permanente;

- cita o RICMS/02 que prescreve no §5º do art. 66, para afirmar que uma parte, peça ou componente não pode ser utilizado na atividade do contribuinte;

- para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve ser utilizado nas atividades do contribuinte e, se o bem não está pronto, ele não entrou no estabelecimento, não há como utilizá-lo nas atividades;

- a própria Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, através de sua Superintendência de Tributação - SUTRI, por diversas vezes, respondeu consultas formais de Contribuintes, sobre a impossibilidade do creditamento de partes, peças e componentes antes do equipamento do ativo imobilizado entrar em funcionamento;

- a afirmação de que estariam decaídas as exigências fiscais relativas a fatos geradores anteriores a 18 de dezembro de 2009, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, deve ser afastada, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário do recolhimento a menor do ICMS em função de apropriação indevida de créditos deste imposto devendo ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do mesmo Código, conforme já decidiu este Conselho de Contribuintes;

- a afirmativa de que a multa por reincidência é inválida, uma vez que os autos de infração utilizados como referência não se referem às infrações supostamente cometidas, no caso concreto, pelo estabelecimento Defendente, não prosperaram, pois a previsão do § 6º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, se refere à reincidência ao mesmo dispositivo legal;

- a exigência cumulativa das multas encontra-se plenamente justificável, uma vez a multa de revalidação ter sido imposta por falta de recolhimento do imposto - descumprimento de obrigação principal - e a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, utilização indevida de crédito do imposto;

- o aproveitamento indevido de crédito levou a um recolhimento a menor do imposto e, por isso, é cabível a multa de revalidação;

- a assertiva da Impugnante de que ocorreu majoração sobre a multa prevista no do inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75 traz total perplexidade, uma vez que sequer resta comprovado tal fato no Auto de Infração;

- o Demonstrativo do Crédito Tributário discrimina, para cada ocorrência, os valores de ICMS, multa de revalidação e multa isolada;

- as questões de cunho constitucional levantadas pela Recorrente (desproporcionalidade, vedação ao confisco e outras mais) não podem ser analisadas, uma vez que não compete ao órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, conforme preceituado pelo art. 110, inciso I do RPTA;

- ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, disposto no art. 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal, uma vez as mesmas estarem expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Ao final, pede a procedência do lançamento, na sua íntegra.

#### **Da Instrução Processual e da reformulação do crédito tributário**

A Assessoria do CC/MG exara a diligência de fls. 483/486.

Em atendimento à diligência, a Fiscalização emite o “Termo de Rerratificação do Lançamento de Auto de Infração” de fls. 487/488, alterando os coeficientes de creditamento do imposto relativo aos bens do ativo permanente (irregularidade 05 do Auto de Infração), conforme detalhamento na referida manifestação.

São anexados aos autos os seguintes demonstrativos com as alterações pertinentes:

- Anexo 1: Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 490);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 2: Demonstrativo de Consolidação do ICMS Apurado (fl. 491);
- Anexo 7: Demonstrativo de Estorno de Crédito CIAP – Utilização Incorreta do Coeficiente – Ocorrência 01.004.010 (fl. 492);
- Anexo 9: Demonstrativo de Consolidação das Multas – Ocorrência 01.004.010 (fl. 493);
- Anexo 10: Demonstrativo de Consolidação das Multas de Reincidência (fl. 494);
- Anexo 17: Distribuição de Frequência por CST – C190 – Saída (fls. 495/506);
- Anexo 18: Saídas Tributadas – Índice de Participação (fls. 507/515);
- Anexo 19: Tabela de CST (fl. 516);
- Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 517/518).

É reaberta vista dos autos à Impugnante nos termos do disposto no art. 120, §1º, inciso II do RPTA (fls. 489 e 520), que se manifesta às fls. 521/572 discutindo a revisão implementada pelo Fisco e o momento de sua elaboração em face da decadência e reiterando os termos de sua peça inicial. Ao final, requer o cancelamento integral da exigência consubstanciada no Termo de Rerratificação e o afastamento total das exigências fiscais.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 633/649 pedindo a procedência do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 487/518.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo, por muitas vezes reproduzido a seguir nesta decisão, de fls. 651/692, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento para que sejam incluídos no numerador do coeficiente de creditamento os valores das operações de saída para o exterior, devendo, ainda, as exigências fiscais remanescentes relativas ao item 5 do Auto de Infração serem limitadas aos valores constantes da apuração inicial de fl. 43, em razão da ocorrência da decadência referente à parcela das exigências fiscais que não constava do Auto de Infração original, nos termos do disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

---

### ***DECISÃO***

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências pelas seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009:

1) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos à bens cuja imobilização encontrava-se à época do aproveitamento do crédito, em andamento, conforme Anexos 5, 12 e 18 do Auto de Infração;



2) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo, conforme Anexos 4, 11 e 8 do Auto de Infração;

3) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexos 8, 13 e 18 do Auto de Infração;

4) aproveitamento indevido de créditos de imposto relativos à aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte, conforme Anexos 6, 14 e 18 do Auto de Infração;

5) cálculo incorreto do coeficiente de creditamento utilizado na apuração do imposto creditado, de acordo com os Anexos 7, 17 e 18 do Auto de Infração;

6) deixou de recolher ICMS relativo ao diferencial de alíquota (diferença entre a alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições de bens, oriundos de outras unidades da Federação e destinadas a uso, consumo e/ou ativo permanente do estabelecimento, conforme demonstrado nos Anexos 3 e 18 do Auto de Infração.

As imputações fiscais partiram da conferência efetuada pela Fiscalização no livro Controle de Crédito do Ativo Permanente - CIAP, de documentos fiscais, de arquivos eletrônicos e de planilhas eletrônicas elaboradas pelo contribuinte.

Integram o Auto de Infração o AIAF n.º 10.0000010291.15, o Relatório Fiscal e os Anexos 1 a 18, cujos conteúdos encontram-se relacionados no Relatório Fiscal. Os Anexos 15, 16 e 17 estão contidos em CD.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada tendo em vista a constatação de reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

De início, cumpre esclarecer que a Impugnante efetuou o pagamento das exigências objeto dos itens 2 e 3 do Auto de Infração, reconhecendo os débitos apurados em razão das infrações apontadas, respectivamente, aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo e aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, apresentando cópia das guias que comprovam os pagamentos às fls. 290/291.

### **Das Prefaciais Arguidas**

### **Falta de fundamentação em relação às irregularidades 01, 04 e 05 do Auto de Infração**

Requer a Impugnante a nulidade do lançamento sob o argumento de que há nele vício de fundamentação, na medida em que, relativamente aos itens 01 e 04 do Auto de Infração, foi simplesmente alegada “*imobilização em andamento*” e “*inoperância*” dos bens a eles correlatos, respectivamente. No seu entender, não é possível localizar, nos autos, qualquer prova ou evidência que caracterize as razões a partir das quais a Fiscalização chegou a tais conclusões. E que essa circunstância

impede a perfeita compreensão do efetivo objeto da exigência fiscal, implicando afronta aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Argumenta, ainda, que em relação ao item 06 do Auto de Infração (diferencial de alíquotas) não foram explicitados nos autos os fundamentos probatórios que denotem a falta de pagamento de tal rubrica.

Contudo, não pode ser acolhida a tese da Impugnante.

Consta dos autos que a Fiscalização, para conferência dos registros consignados no CIAP, solicitou à Impugnante que prestasse informações sobre a aplicação, o local de aplicação (setor do estabelecimento), função do produto, descrição completa do equipamento e função do equipamento na atividade do contribuinte, conforme informações constantes do Anexo XV constante da mídia eletrônica colacionada à fl. 82.

Sobre tais alegações conveniente trazer à baila os esclarecimentos da Fiscalização quanto aos procedimentos por ela adotados antes da lavratura do Auto de Infração, os quais demonstram que as irregularidades em análise foram apuradas com base em informações da empresa autuada:

(...)

Não há como prosperar a assertiva da Impugnante de que a autuação fiscal padece de vício insanável de fundamentação, relativamente aos itens 01 e 04 do relatório fiscal, por ter sido simplesmente alegado, respectivamente, “imobilização em andamento” e “inoperância” dos bens a eles correlatos. **Os referidos termos foram usados com a finalidade de resumir as conclusões obtidas após análise das informações contidas no Anexo 15 – Demonstrativo Analítico De Todas NF Componentes do AI - que contém em sua estrutura: “DADOS INFORMADOS PELA HOLCIM E REGISTRADOS EM SUA PLANILHA CIAP 2010” (colunas “A” a “H”); “DADOS INFORMADOS PELO CONTRIBUINTE APÓS SOLICITAÇÃO FISCO” (colunas “I” a “N”); “OBSERVAÇÕES DO FISCO” (colunas “O” e “P”); “INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DO CIAP 2011” (colunas “Q” a “X”) e “DADOS DO FISCO” (colunas “Y” a “AM”).**

**As informações contidas no Anexo 15 foram obtidas através de preenchimento pelo próprio contribuinte, combinadas com cruzamento das informações prestadas pelo mesmo em seu CIAP-SPED relativo ao ano de 2011 (para os itens que ainda não tinham sido objeto de baixa por conclusão dos 48/48 avos) e complementação**

(coluna “P” - Esclarecimento Holcim Visita 19/08/14) realizada através de informação de engenheiros da Empresa em reunião com o Fisco.

Relativamente ao bem inoperante chegou-se a tal conclusão a partir de reunião com representantes da empresa, que informaram tal condição, (como relatado no item 7 do relatório fiscal - ELEMENTOS DE PROVA: “Para determinação sobre a aplicação e função de alguns produtos/equipamentos foi realizada uma visita acompanhada de técnico da área de Engenharia à fábrica da Holcim em Pedro Leopoldo.”).

Já no caso dos itens constantes como “imobilização em andamento” concluiu-se que os bens encontravam-se, à época do aproveitamento dos créditos, em fase de montagem, quer por se tratarem de projetos, quer por constarem, no Anexo 15, nas colunas “INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DO CIAP 2011”, como “obras em processo”, quer por verificar-se que vários deles são destinados a montagem de um sistema. Como exemplo citamos: “GERADOR - PRJ GRUPOS GERADORE, NF 299.378, data 19/11/09”, SERV TRANSPORTE GRUP GERADOR, NF 15.838, data 28/12/2009, FABRICAÇÃO DO QDL GERADORES, NF 823.135, data 14/12/09 e MATERIAL REDE GERADORES, NF 59.350 datas 21/12/09” todos destinados à montagem dos grupos de geradores.

Quanto à afirmativa da Impugnante de que não existem fundamentos explicitados no auto de infração que denotem a falta de recolhimento do diferencial de alíquota, temos a manifestar que, através do Auto de Início de Ação Fiscal foram requisitados, entre outros, os “comprovantes de recolhimento do diferencial de alíquota devido nas operações relativas às entradas de fora do estado, relativos às notas fiscais do CIAP”.

Dentre as operações solicitadas, as que são objeto de cobrança no Auto de Infração são aquelas para quais não foram apresentados os respectivos comprovantes de recolhimento. Se a Impugnante afirma estarem ausentes do auto de infração os fundamentos probatórios que denotem a falta de recolhimento do

diferencial de alíquota do ICMS e, por outro lado, não apresenta qualquer comprovante de pagamento relativo aos mesmos, caberia ao I. Advogado apresentar prova dos respectivos recolhimentos, o que não fez uma vez serem inexistentes os mesmos. Ora, alegar e nada provar é tornar inócua a própria alegação.

Portanto, diante de todo o exposto acima, pode-se constatar que foi perfeitamente observada a exigência prevista no art. 89, inciso IV, do Decreto 44.747/2008 e que, portanto, não existe qualquer “vício insanável de fundamentação” no trabalho fiscal, uma vez que foram apontados aqui, através de exemplos concretos, os fatos que motivaram os respectivos lançamentos. Consequentemente não há como se comprovar qualquer “afronta aos princípios do contraditório, ampla defesa e processo legal”.

A alegação da Autuada de que a apresentação de provas de contabilização dos bens do ativo infirma as alegações do fisco, não procede. (Grifos acrescidos).

Dessa forma, não procedem os argumentos defensórios de que as irregularidades constantes dos itens 01 e 04 do Auto de Infração - AI não se encontram devidamente fundamentadas, uma vez que embasadas em informações da própria empresa autuada conforme documentos constantes dos autos.

Do simples exame da documentação constante dos autos, verifica-se que o Fisco seguiu rigorosamente os requisitos exigidos para a formalização do crédito tributário, definidos pelos arts. 85 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, proporcionando à Impugnante a condição necessária e suficiente para a realização de defesa.

O processo de fiscalização foi levado a efeito com a utilização de procedimentos tecnicamente idôneos, calcados na análise das informações fiscais do contribuinte, bem como em informações prestadas pela ora Defendente, as quais foram necessárias e suficientes para que o Fisco apurasse e quantificasse o fato imponible.

Lavrado o competente Auto de Infração, a Impugnante foi devidamente intimada para pagar ou parcelar o crédito tributário apurado, com as reduções de penalidades previstas na legislação ou exercer, querendo, o legítimo e constitucional direito de defesa.

Esclareça-se, por oportuno, que o lançamento foi levado a efeito por autoridade administrativa competente para a prática do ato, tendo sido elaborado Relatório Fiscal circunstanciado, contendo a descrição detalhada do fato imponible, com citação dos dispositivos legais relativos às infringências e penalidades aplicadas,

contendo planilhas e demonstrativos autoexplicativos, além do Demonstrativo do Crédito Tributário, fazendo parte integrante dele o Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM, os quais foram devidamente apresentados à Impugnante.

O Auto de Infração, portanto, contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento da imputação objeto do presente feito fiscal.

A propósito, os próprios argumentos trazidos pela Impugnante no bojo da peça defensiva, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento das acusações que lhe foram imputadas.

O conjunto probatório dos autos, constante dos anexos do Relatório Fiscal que faz parte integrante do Auto de Infração, demonstra de forma inequívoca e incontestável a acusação efetivada, com determinação da matéria tributável, demonstração do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo.

Dessa forma, o presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma inculpada na legislação tributária, mormente as disposições contidas no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Também não procede a alegação da Defendente de que o Termo de Rerratificação do Lançamento padece de vício de fundamentação, violando os princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Registra-se que essa alegação de defesa fundamenta-se nas seguintes arguições: *“a Fiscalização utilizou na apuração do coeficiente de creditamento indiscriminadamente os CSTs, sem a existência de indícios de que tivesse sido observado o que preceituam as alíneas “a” e “b” do inciso III, do 3º do art. 66 do RICMS/02, ou seja, se as saídas individualmente consideradas envolveram operações isentas (ou com redução de base de cálculo) com direito à manutenção de créditos do imposto, desconsiderando os CFOPs inicialmente considerados e sem apresentar qualquer justificativa a respeito da alteração deste critério; não há no Anexo 18, introduzido pelo Termo Rerratificação, evidência da medida em que as operações de exportação ocorridas foram consideradas na apuração do coeficiente (reporta-se as DAPIs acostadas aso autos com a impugnação).”*

Contudo, conforme Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 487/488, a Fiscalização procedeu, para a apuração do coeficiente de creditamento de bens do ativo permanente, nos termos do que dispõe o Manual de Auditoria Fiscal (subitem 7.2 do ATA 2.61 – Consistência do Crédito de ICMS – Finalidade – Ativo Permanente) procedendo ao ajuste dos valores das saídas totais e das saídas tributadas da seguinte forma:

*“1 - considerou-se o valor total (vide rodapé planilha saídas tributadas – índice de participação – período fiscalizado)” excluindo-se o valor do ICMS/ST, nas operações em que a Atuada reteve o imposto na nota fiscal na condição de contribuinte substituto.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 - Como saídas tributadas/equiparadas foram considerados os CST (código de situação tributária) 040, 140 e 050 em saídas para dentro e fora do estado, mantendo as saídas com CST 040, 140 e 240 para o exterior.

3 - Como saídas totais foram considerados todos os CST, exceto o CST 050.”

Registra-se, por oportuno, que os CSTs (Código de Situação Tributária), os quais trazem a informação da origem (nacional/estrangeira) e a situação tributária da mercadoria (isenta, não-tributada, com redução da base de cálculo, etc.), estão previstos na legislação tributária mineira nos seguintes termos:

### RICMS/02

#### **TÍTULO VIII DO CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES E DO CÓDIGO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Art. 187. As operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, realizadas pelo contribuinte, serão codificadas mediante utilização do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e do Código de Situação Tributária (CST), constantes, respectivamente, das Partes 2 e 3 do Anexo V.

Efeitos de 15/12/02 a 07/10/10 - Redação original:

“§ 1º As operações ou as prestações relativas ao mesmo código fiscal serão aglutinadas em grupos homogêneos, para lançamento nos livros fiscais, para preenchimento da Declaração do Movimento Econômico e Fiscal (DAMEF) e da Guia de Informação das Operações e Prestações Interestaduais (GI/ICMS) e para atender a outras hipóteses previstas na legislação tributária.”

§ 2º O CFOP e o CST são interpretados de acordo com as notas explicativas a eles relativas.

### Anexo V do RICMS/02

#### **PARTE 3 DO CÓDIGO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA**

(a que se refere o artigo 187 deste Regulamento)

O Código de Situação Tributária será composto de três dígitos na forma ABB, onde o primeiro dígito indicará a origem da mercadoria ou serviço, com base na Tabela A, e os dígitos subsequentes a tributação pelo ICMS, com base na Tabela B.

Tabela A - Origem da Mercadoria:

0 - Nacional; 1 - Estrangeira) Importação direta;  
2 - Estrangeira) Adquirida no mercado interno.

Tabela B - Tributação pelo ICMS:

00 - Tributada integralmente; 10 - Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária; 20 - Com redução de base de cálculo; 30 - Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária; 40 - Isenta; 41 - Não tributada; 50 - Suspensão; 51 - Diferimento; 60 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária; 70 - Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária; 90 - Outras

Verifica-se, portanto, que, diferente da alegação defensiva, a utilização pela Fiscalização das operações de saída de mercadorias conforme informações dos CSTs atendem ao disposto nas alíneas "a" e "b" do inciso III, do 3º do art. 66 do RICMS/02, *in verbis*:

## **CAPÍTULO II**

### **Do Crédito do Imposto**

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....  
Efeitos de 15/12/02 a 30/11/11 - Redação original:

"§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:"

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, observado o seguinte:

a) equiparam-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior, as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos e as saídas isentas ou com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito;

b) o valor das operações ou das prestações tributadas corresponderá à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, em que não haja previsão de manutenção integral do crédito,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tomando-se nas reduções de base de cálculo somente o valor relativo à redução;

.....  
E, considerando que nos termos do § 8º do art. 70 do RICMS/02, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito relativo à entrada de bem do ativo permanente, a fração mensal de 1/48 (um, quarenta e oito avos) deverá ser multiplicada pelo percentual das operações ou prestações tributadas em relação ao total das operações ou prestações realizadas no período.

E que na apuração do coeficiente de creditamento de bens do ativo permanente, para fins de apuração dos valores das operações de saída (campo “Total de Saídas” do livro CIAP, modelo “C”), deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc. E, também, não deverá ser incluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção pela Impugnante na condição de substituta tributária.

Por sua vez, no campo “Tributadas e Exportação” do livro CIAP, modelo “C”, será lançado o valor da base de cálculo sobre a qual incidiu o imposto, bem como as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, relativamente à parcela tributada, as saídas ou prestações que tiverem destinado mercadorias ou serviços ao exterior e as operações ou prestações isentas ou não-tributadas com previsão legal de manutenção de crédito.

E, levando-se em conta que as informações relativas às operações de saída utilizadas para apuração do referido coeficiente de creditamento foram extraídas da escrita fiscal da ora Defendente conforme se depreende dos Anexos 17 e 18 de fls. 495/515, nos quais constam demonstrativos autoexplicativos, não se verifica a alegada falta de fundamentação ou sequer o dito cerceamento do direito de defesa arguidos pela Impugnante.

Assim, poderia a Impugnante cotejar os valores utilizados pela Fiscalização para apuração do coeficiente de creditamento, os quais, repita-se, são extraídos das informações dela própria repassadas ao Fisco, com os valores constantes em sua escrita fiscal, e indicar qual o valor de operação não levado em conta na referida apuração fiscal.

Todavia, ficou-se inerte a Impugnante, trazendo aos autos alegações marginais (salvo em relação às operações de exportação) que não afetam a apuração efetuada pelo Fisco, que se utilizou de meio idôneo para a análise do percentual de creditamento do ativo imobilizado.

Ressalta-se que a alegação quanto às operações de exportação será analisada no mérito.

Com relação a esse item do aditamento da impugnação, a Fiscalização deixou consignado o seguinte (fl. 647):



III.3 – Invalidade Do Termo De Rerratificação. Vício De Fundamentação. Violação Aos Princípios Do Contraditório, Ampla Defesa e Devido Processo Legal

Diante de todo o exposto acima e do relatado à fl. 487, podemos constatar que foi observada a exigência prevista no art. 89, inciso IV do RPTA (Decreto 44.747/2008) e que, portanto, não existe qualquer “vício de fundamentação” no Termo de Rerratificação. No tópico anterior, assim como no referido TR, consta a informação de que, conforme disposto no MAF, passaram a ser considerados os dados para cálculo do coeficiente de creditamento a partir do CST - Código de Situação Tributária e não mais do CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações.

Destacamos que o Anexo 17 traz, de forma analítica, as informações necessárias para apuração do coeficiente de creditamento agrupando-as por mês/ UF destino, com os respectivos valores de operação, BC ICMS, ICMS, entre outros. Já o Anexo 18 demonstra os ajustes efetuados de acordo com o dispositivo legal (art. 66, § 3º do RICMS/02), considerando como base para tal os valores apurados no Anexo 17. Os próprios Códigos da Situação Tributária (CST) já indicam se a mercadoria é tributada ou não, estrangeira ou nacional. A tabela de CST é autoexplicativa. Em vista do exposto acima, não há o que se falar em “afrenta aos princípios do contraditório, ampla defesa e processo legal”.

.....  
Pelo exposto acima, verificamos que o pedido de cancelamento integral do Auto de Infração e do Termo de Rerratificação é inócuo, não tendo como se sustentar.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

A Impugnante argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 18 de dezembro de 2009, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, uma vez que a ciência da lavratura do Auto de Infração só ocorreu em 18 de dezembro de 2014.

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem do prazo decadencial fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Vale dizer que no presente caso não houve pagamento integral do ICMS devido, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos do imposto. Nessa hipótese, em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, procede-se ao lançamento de ofício (Código Tributário Nacional, art. 149), para o qual a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ter sido realizado.

Destaca-se que este Conselho de Contribuintes tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pela norma ínsita no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos n.ºs 3.742/11/CE, 3.709/11/CE, 3.907/12/CE, 20.425/11/1ª, 20.637/11/1ª e 19.626/10/3ª.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Humberto Martins, deixou consignado o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009 somente se expirou em 1º de janeiro de 2015, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido no Auto de Infração inicial, uma vez que a

intimação do Auto de Infração em discussão ocorreu em 18 de dezembro de 2014 (fl. 18).

Contudo, outra é a situação em relação à reformulação do crédito tributário. Isto porque para majorar as exigências fiscais lançadas no Auto de Infração original, mesmo para aqueles que consideram o chamado processo administrativo como um procedimento tendente a apuração do crédito tributário, devem ser respeitadas as regras em relação à decadência.

No caso dos autos, a reformulação do crédito tributário foi realizada somente após a diligência da Assessoria do CC/MG. Tal reformulação, em razão de algumas alterações procedidas pela Fiscalização na apuração efetuada nesta irregularidade de n.º 05 - Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 487/488, resultou em aumento do crédito tributário. Considerando que a notificação do Sujeito Passivo deu-se em 26 de outubro de 2015 (fl. 520), já havia decorrido o prazo decadencial, que se findou em 31 de dezembro de 2014, conforme acima mencionado. Assim, as exigências fiscais, após a alteração na apuração do coeficiente de creditamento devem ser limitadas aos valores mensais lançados anteriormente apenas sendo consideradas aquelas que impactam em redução do crédito tributário.

Registra-se que a decadência extingue o direito de a Fiscalização constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos. E as exigências fiscais consubstanciadas na irregularidade 05 do Auto de Infração original foram constituídas no curso do referido prazo decadencial.

Relembra-se que o Fisco, para conferência dos registros consignados no CIAP, solicitou à Defendente que prestasse informações sobre a aplicação, o local de aplicação (setor do estabelecimento), função do produto, descrição completa do equipamento e função do equipamento na atividade do contribuinte, conforme informações constantes do Anexo XV constante da mídia eletrônica de fl. 82.

Repita-se, pela importância, que as exigências fiscais relativas às irregularidades 2 e 3 do Auto de Infração (aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à aquisição de materiais destinados a uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento) foram reconhecidas e quitadas pela Impugnante, conforme documentos de arrecadação de fls. 290/291 e Demonstrativo de Correção Monetária de Multas - DCMM de fls. 445/446.

Passa-se à análise das irregularidades remanescentes.

#### **Itens 1 e 4 do Auto de Infração: Aproveitamento indevido de créditos de ICMS**

Sustenta o Fisco, em relação ao item 1 do lançamento, que foram apropriados créditos de ICMS referentes a bens cuja imobilização encontrava-se em andamento à época do aproveitamento do referido crédito, bem como em relação ao imposto referente às respectivas prestações de serviço de transporte.

Os seguintes demonstrativos/documentos colacionados aos autos pela Fiscalização referem-se ao item 1 do lançamento: Anexo 5 (fl. 39): Demonstrativo de Estorno de Crédito CIAP – imobilização em andamento - ocorrência 01.004.010;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo 12 (fls. 74/75): descrição das notas fiscais de bens com imobilização em andamento; Anexo 18 (fls. 84/224): cópias de notas fiscais registradas no CIAP – 2009 e Páginas do livro Registro de Entradas 2009 extraídas da EFD.

Já o item 4 do lançamento versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, e também em relação ao imposto relativo às respectivas prestações do serviço de transporte.

Os seguintes demonstrativos/documentos colacionados aos autos pela Fiscalização referem-se ao item 4 do lançamento: Anexo 6 (fl. 41): Demonstrativo de Estorno de Crédito CIAP – bem que não entrou em operação - ocorrência 01.004.010; Anexo 14 (fls. 74/75): descrição das notas fiscais de bens que não entraram em operação; Anexo 18 (fls. 84/224): cópias de notas fiscais registradas no CIAP – 2009 e Páginas do livro Registro de Entradas 2009 extraídas da EFD.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n.º 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

A Fiscalização chegou à conclusão de que o crédito do imposto em exame foi apropriado pela Impugnante antes da entrada do bem em funcionamento ou que os bens relativos à irregularidade 4 do Auto de Infração não entraram em operação por meio de informações apresentadas pela própria empresa e, também, por meio da análise das informações lançadas no CIAP, conforme informações constantes dos Anexos 12, 14 e 15 ao Auto de Infração. Cita-se os seguintes excertos da manifestação fiscal sobre o tema:

Relativamente ao bem inoperante chegou-se a tal conclusão a partir de reunião com representantes da empresa, que informaram tal condição, (como relatado no item 7 do relatório fiscal - ELEMENTOS DE PROVA: “Para determinação sobre a aplicação e função de alguns produtos/equipamentos foi realizada uma visita acompanhada de técnico da área de Engenharia à fábrica da Holcim em Pedro Leopoldo.”).

Já no caso dos itens constantes como “imobilização em andamento” concluiu-se que os bens encontravam-se, à época do aproveitamento dos créditos, em fase de montagem, quer por se tratarem de projetos, quer por constarem, no Anexo 15, nas colunas “INFORMAÇÕES EXTRAÍDAS DO CIAP 2011”, como “obras em processo”, quer por verificar-se que vários deles são destinados a montagem de um sistema. Como exemplo citamos: “GERADOR - PRJ GRUPOS GERADORE, NF 299.378, data 19/11/09”, SERV TRANSPORTE GRUP GERADOR, NF 15.838 data 28/12/2009, FABRICAÇÃO DO QDL GERADORES, NF 823.135, data 14/12/09 e MATERIAL REDE GERADORES, NF

59.350 data 21/12/09” todos destinados à montagem dos grupos de geradores.

Registra-se, por oportuno, que a Impugnante na peça de defesa não trouxe qualquer alegação/informação no sentido de que tais bens/partes e peças encontravam-se em funcionamento à época do aproveitamento dos créditos do imposto ora estornados.

Verifica-se, pois, que por meio de informações prestadas pela Contribuinte (Anexos 12 de fls. 74, 14 de fls. 80 e 15 constante da mídia eletrônica de fl. 82), a Fiscalização promoveu o estorno das parcelas de créditos do imposto apropriadas indevidamente, em razão de a Impugnante ter considerado a data de aquisição dos bens/partes e peças e não a data de utilização delas no processo produtivo, em desacordo com o disposto no art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02.

Este ponto é crucial nesta decisão, pois, apesar de se falar em bens utilizados antes de sua entrada em funcionamento, em muitos casos, não havia nem mesmo o bem, já que ele se encontrava em fase de montagem. Assim, em verdade, o crédito não diz respeito nem mesmo ao próprio bem. Neste sentido, vários pontos destacados pela Defendente não são aplicáveis ao caso em análise, justamente por não se tratar de bem propriamente dito.

A Impugnante defende que o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, que trata da não cumulatividade do ICMS, estabeleceu que o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS surge com a cobrança do tributo na operação anterior e não com a utilização do maquinário adquirido ou qualquer outro marco inicial que pudesse ser estabelecido pelo legislador ordinário.

Sustenta que a Lei Complementar n.º 87/96 garante o direito ao crédito do imposto na entrada de mercadoria e que não há restrição que possa dar margem ao entendimento adotado pela Fiscalização nos presentes autos.

Alega que a norma posta no art. 66, § 5º do RICMS/02 garante o direito da Impugnante ao aproveitamento do crédito do imposto, no caso concreto.

Contrário à tese da Impugnante, depreende-se da leitura dos dispositivos legais que regem a matéria, que o direito ao crédito do imposto não é irrestrito, devendo o mesmo ser condicionado ao cumprimento da legislação específica sobre a matéria.

A norma ínsita no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 assegura ao contribuinte o direito de crédito do imposto referente às entradas de mercadorias no seu estabelecimento, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo (observada a restrição temporal) ou ao ativo permanente. No entanto, veda o aproveitamento do crédito do imposto, em relação às operações isentas ou não tributadas e às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Veja-se:

**Lei Complementar n.º 87/96**

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

.....  
§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Nota-se que a Lei Complementar n.º 87/96, ao autorizar o aproveitamento do crédito do imposto referente aos bens do ativo imobilizado, limita a natureza das aquisições aptas a gerar a apropriação, não autorizando o creditamento para as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento e nem de partes e peças que poderão ser utilizadas para a montagem do bem que virá a ser utilizado na atividade da empresa.

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02 (conforme redação vigente no período autuado), dentre outras:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....  
Efeitos de 15/12/02 a 30/11/11:

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

.....  
§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

.....  
§ 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

.....

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

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”.

Depreende-se dos dispositivos legais supra que só será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente *“à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, e o bem deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) 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; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual; e, f) ser contabilizado como ativo imobilizado.”*

Frisa-se que tais condições são cumulativas, não basta atender uma delas isoladamente ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos para se fazer jus ao aproveitamento do crédito do imposto em exame.

Os bens de produção (ativo imobilizado), geralmente, são utilizados nas atividades operacionais do contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, por isso a previsão contida no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, idêntica a estabelecida no art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mês, a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

No caso dos autos, esta situação não se configura, pois nem mesmo bens existiam, mas apenas partes e peças que poderiam vir a ser utilizadas na montagem de equipamentos.

Assim, apenas é possível imobilizar um bem e não as partes e peças que poderão ser utilizadas durante a sua “construção”.

É exatamente esse o caso dos autos, pois a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte no mesmo mês de entrada do bem e, sim, de aquisição de bens/partes e peças para serem utilizados na fabricação/montagem de bens do ativo imobilizado.

Em situações da espécie, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após a existência do equipamento quando este poderá ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte (já contabilizado como ativo imobilizado). Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02 (vigente no período autuado).

Da leitura do comando do art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, verifica-se que somente aqueles bens que serão destinados diretamente ao ativo permanente terão o seu crédito do imposto apropriado nos termos do disposto no inciso III do § 5º do mesmo artigo.

Esse é o entendimento da SEF/MG, firmado por meio da solução dada às seguintes Consultas de Contribuintes, trechos reproduzidos a seguir, os quais trazem, inclusive, entendimento acerca do prazo decadencial para efetuar tal creditamento:

**Consulta de Contribuinte n.º 069/2003**

(MG de 27/05/2003)

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO PERMANENTE - BEM FABRICADO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

.....  
Consulta:

- 1 - Poderá a Consulente apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na fabricação de bens para o seu ativo imobilizado?
- 2 - Caso afirmativo, poderá efetuar o lançamento extemporâneo desses créditos observando-se o prazo decadencial?
- 3 - Como tais créditos serão lançados e controlados no Livro CIAP?
- 4 - Como esses créditos serão lançados nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS?

Resposta:



1 - A questão do direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias para o ativo permanente está tratada na Lei Complementar n.º 87/96, a qual autorizou a utilização integral dos mesmos a partir de 1º.11.1996 (artigo 33, inciso III).

2 - Por seu turno, o RICMS/02 disciplina o aproveitamento de crédito referente às aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos no artigo 66, Parte Geral, especialmente no seu § 5º, que contém os elementos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

No caso em comento, em que a Consulente adquiriu as partes e peças para fabricação/montagem de equipamentos, não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, admite-se a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição das partes e peças, desde que os equipamentos atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Cabe lembrar à Consulente que o procedimento a ser adotado quanto ao crédito relativo às operações de aquisição de bens do ativo permanente foi alterado em virtude da edição da LC n.º 102/2000.

Até 31/07/2000, o imposto incidente na operação era integral e imediatamente lançado como crédito no período correspondente à entrada do bem no estabelecimento, ficando sujeito a estornos posteriores no caso de operações e prestações subsequentes isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, bem como na hipótese de alienação do bem antes de decorridos 5 anos de sua entrada no estabelecimento.

Atualmente, com as modificações da LC n.º 102/2000, a lógica é outra: o creditamento não mais ocorre de forma integral e imediata, mas sim parceladamente, à razão de 1/48 ao mês, sendo vedado (trata-se de vedação e não mais de estorno), a cada período, o

abatimento da parcela proporcional à realização de operações e prestações isentas, não tributadas e com base de cálculo reduzida.

3 - Sim, após a constatação do cabimento do crédito, a Consulente poderá realizar o seu lançamento extemporâneo, respeitado o prazo decadencial.

4 - Os créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente deverão ser transcritos no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, observando-se as disposições constantes do Título V, Capítulo VIII, Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, especialmente aquelas contidas no artigo 206, que disciplinam a forma de escrituração.

5 - A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente está disciplinada nos incisos I a III, Parágrafo único, artigo 168, Parte 1, Anexo V do RICMS/02.

No que se refere à escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, a Consulente deverá observar o disposto nos artigos 202 e 203, Parte 1 do retro citado Anexo V.

(Destacou-se)

O entendimento, ora externado, também é corroborado pela seguinte resposta de Consulta de Contribuintes dada pelo Fisco de São Paulo em matéria semelhante a dos presentes autos (Consulta Tributária 105/2011, de 26 de julho de 2011):

ICMS - Fabricação de bem destinado ao ativo imobilizado - O crédito do imposto pago pelas partes e peças terá sua apropriação iniciada no momento em que o bem fabricado entrar em funcionamento para produzir mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS - O valor deverá ser apropriado à razão de 1/48 avos ao mês pelo período de 48 meses.

1. A Consulente, com atividade principal classificada sob a CNAE 1099-6/03 (Fabricação de fermentos e leveduras), informa que "está adquirindo diversas mercadorias para emprego em obras de ampliação de suas unidades fabris". Tais aquisições "contemplam máquinas, equipamentos e mercadorias diversas utilizadas na ampliação e/ou montagem de novas linhas de produção, integrantes, portanto, de novos bens de produção que serão utilizados intrinsecamente na atividade da empresa".

2. Relata que, "durante a execução dos projetos estas aquisições são registradas contabilmente sob a rubrica 'Obras em Andamento' que se encontra no subgrupo 'Imobilizado' pertencente ao 'Ativo Não Circulante' da empresa".

3. Enfatiza que "estes projetos de ampliação às vezes demandam mais de 12 meses para serem concluídos e os bens disponibilizados com as condições necessárias para serem utilizados nas atividades da empresa".

4. Argumenta que, com base na legislação vigente sobre o assunto (Lei Complementar Federal nº 87/1996 e o RICMS/2000), "tem adotado como procedimento iniciar a apropriação do crédito do ICMS no mês que ocorre a entrada das mercadorias (componentes) em seu estabelecimento", esclarecendo que não existe na legislação "nenhuma vedação expressa à possibilidade de creditamento do ICMS de bens de produção que se encontram em fase de construção (obras em andamento)".

7. Em face do exposto, faz as seguintes indagações:

7.1. "Está correto o procedimento adotado atualmente pela Consulente, ou seja, apropriação da primeira fração de um quarenta e oito avos no mês em que ocorrer a entrada do componente no estabelecimento da Consulente?"

7.2. "Não estando correto o entendimento da Consulente, deve a mesma iniciar a apropriação de um quarenta e oito avos somente quando o bem móvel estiver concluído, ou seja, quando possuir as condições necessárias para ser utilizado nas atividades do estabelecimento? Neste caso deverá apropriar 1/48 ao mês até atingir o limite de 48/48, desde que o bem não deixe de ser utilizado no estabelecimento para o fim a que se destinar antes de transcorrido este prazo? E se nesta apropriação for extrapolado o prazo de cinco anos contados da data da emissão da Nota Fiscal de aquisição do componente? E, finalmente, como proceder em relação as mercadorias adquiridas, que se enquadram no conceito de componentes, cujo respectivo bem ainda não foi concluído, mas que a apropriação do crédito foi iniciada a partir da data de entrada da mercadoria no estabelecimento da consulente?"

8. Inicialmente, cumpre esclarecer que não será avaliado se a Consulente pode apropriar-se do crédito fiscal pretendido, visto que a mesma não forneceu elementos para tal.

9. Com base nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/1996 e suas alterações e 61, § 10 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000, temos a informar que:

9.1. Na fabricação de bens para o ativo imobilizado, o direito ao crédito do valor do ICMS que onera a entrada das partes e peças utilizadas para esse fim dar-se-á a partir do momento em que os bens produzidos entrarem em operação e iniciarem a produção e/ou comercialização de mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS, e não a partir da entrada de suas respectivas partes e peças, estando incorreto o procedimento adotado pela Consulente (descrito no subitem 7.1).

9.2. O início da apropriação do crédito de ICMS, à razão de 1/48 avos ao mês, relativo ao bem em questão deverá ser realizado durante 48 (quarenta e oito) meses consecutivos, desde que o bem, devidamente registrado no Ativo Imobilizado, estiver sendo utilizado na produção de mercadorias regularmente tributadas. Portanto, em relação ao questionamento transcrito no subitem 7.2, esclarecemos que o crédito poderá ser aproveitado à razão de 1/48 avos por mês até completar o período de 48 meses, visto que o creditamento só será feito a partir da entrada da máquina em produção.

9.3. Relativamente a crédito de bem destinado ao Ativo Imobilizado, o prazo de 5 anos contados da data de emissão do documento fiscal é referente a bens adquiridos prontos e não a componentes adquiridos para sua construção.

10. Como a Consulente declara ter adotado procedimento diverso do preconizado na presente resposta, deverá se dirigir ao Posto Fiscal ao qual se encontram vinculadas as suas atividades para, nos termos do artigo 529 do RICMS/2000, regularizar a sua situação fiscal (denúncia espontânea).

.....(grifos não constam do original)

Assim, não pode ser acolhida a tese da Impugnante de que a legislação tributária, vigente no período autuado, determinava que o momento de aproveitamento dos créditos de ICMS referentes às mercadorias adquiridas, com destinação ao seu ativo permanente, é o da data de sua entrada no estabelecimento.

Reitera-se, a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de sua entrada no estabelecimento e, sim, de aquisição de bens/partes e peças utilizadas na fabricação/montagem de bens do imobilizado, hipótese em que o crédito do imposto só se torna admissível a partir do mês em que ocorrer a efetiva

utilização do bem na atividade operacional do contribuinte, conforme legislação tributária vigente no período autuado.

Resta claro que o dispositivo contido no § 5º do art. 66 do RICMS/02 preceitua que o aproveitamento do crédito do imposto relativo ao bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer cumulativamente os requisitos ali postos, notadamente o inciso II (ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte).

Ora, não se pode dizer que as partes/peças adquiridas, ainda que com destinação ao ativo imobilizado, possam estar sendo efetivamente utilizadas na atividade operacional do contribuinte, enquanto o equipamento/bem não entrar em operação.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (Manual de Contabilidade Societária. Iudícibus, Sérgio; Martins, Eliseu; Gelbecke, Ernesto Rubens; Santos, Ariosvaldo. Atlas S/A. 2010) o Ativo Imobilizado é segmentado em dois grandes grupos:

**Bens em operação**, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

**Imobilizado em andamento**, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

O princípio da não cumulatividade do ICMS não deixa de ser observado quando se veda o aproveitamento de créditos do imposto referentes à entrada de bens classificados como “imobilização em andamento”. Isso porque tais bens/materiais proporcionarão saída de mercadoria tributada, em razão direta da sua utilização, somente quando colocados em operação (bens em operação) e, nesta condição, darão direito ao creditamento do imposto a eles relativo.

Esclareça-se que a regra inserida no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02, com vigência a partir de 21 de dezembro de 2013, pela qual é admitida a apropriação do crédito do imposto, independentemente da data do início da utilização do bem adquirido na atividade operacional do contribuinte, não se aplica ao caso dos autos, visto que a presente autuação versa acerca de créditos de partes e peças.

Também não prospera o argumento da Impugnante de que não houve creditamento irregular, uma vez que os bens adquiridos têm pertinência com a atividade da empresa.

Como já mencionado, o creditamento do ICMS relativo às partes e peças, componentes de bem/equipamento, antes deles serem empregados no próprio bem, não tinha amparo na legislação tributária vigente no período autuado.

Desse modo, correto o estorno dos créditos do imposto nos termos do disposto na legislação de regência e as exigências consubstanciadas no Auto de Infração, bem como a majoração da penalidade pela constatação de reincidência que será abordada em tópico específico.

**Item 5 do Auto de Infração: apuração incorreta do coeficiente de creditamento utilizado na apuração do imposto a ser creditado:**

Trata este item do lançamento de cálculo incorreto do coeficiente de creditamento de imposto, no livro “Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente” - CIAP, o que motivou o estorno da diferença entre os valores escriturados no CIAP e os apurados pela Fiscalização, de acordo com os Anexos 7, 17 e 18: Anexo 7: Demonstrativo de Estorno de Crédito CIAP – Utilização incorreta do coeficiente de creditamento (fl. 43); Anexo 17: Distribuição CFOP 2009 (mídia eletrônica de fls. 82); Anexo 18 (fls. 84/224): cópias de notas fiscais registradas no CIAP – 2009 e Páginas do livro Registro de Entradas 2009 extraídas da EFD.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Sobre este item do lançamento, a Impugnante não trouxe, especificamente, qualquer argumento na primeira impugnação apresentada.

Como mencionado, a Assessoria do CC/MG exarou diligência para que a Fiscalização analisasse este item do lançamento, nos seguintes termos:

1) - Acoste aos autos demonstrativo contendo o detalhamento das exclusões por CFOP ocorridas na apuração do coeficiente de creditamento do ICMS do Ativo Permanente, constante do Anexo 17 dos autos (Demonstrativo Distribuição 2009.xlsx - mídia eletrônica de fls. 82), em relação às saídas totais e tributadas, bem como a justificativa para tal exclusão, à luz da legislação de regência do imposto.

2) - Justifique as diferenças negativas encontradas ao se comparar os valores constantes da coluna “valor total” (saídas totais) do demonstrativo de apuração do coeficiente de creditamento e a base de cálculo do imposto (saídas tributadas) por CFOP, para todos os meses e CFOPs em que se constatar tal diferença.

Exemplo: CFOP 5101 - valor total das saídas no montante de R\$ 4.854.515,42 e base de cálculo (saídas tributadas) no montante de R\$ 5.048.235,62 (extraído da apuração relativa ao mês de janeiro de 2009, abaixo reproduzida).

.....

Na oportunidade, o Fisco emitiu o “Termo de Rerratificação do Lançamento de Auto de Infração” de fls. 487/488, alterando os coeficientes de creditamento do imposto relativo aos bens do ativo permanente, conforme detalhamento na referida manifestação, o que resultou em aumento do crédito tributário inicialmente exigido.

Foram anexados aos autos os seguintes demonstrativos com as alterações pertinentes: Anexo 1: Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 490); Anexo 2:

Demonstrativo de Consolidação do ICMS Apurado (fl. 491); Anexo 7: Demonstrativo de Estorno de Crédito CIAP – Utilização Incorreta do Coeficiente – Ocorrência 01.004.010 (fl. 492); Anexo 9: Demonstrativo de Consolidação das Multas – Ocorrência 01.004.010 (fl. 493); Anexo 10: Demonstrativo de Consolidação das Multas de Reincidência (fl. 494); Anexo 17: Distribuição de Frequência por CST – C190 – Saída (fls. 495/506); Anexo 18: Saídas Tributadas – Índice de Participação (fls. 507/515); Anexo 19: Tabela de CST (fl. 516); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 517/518).

Foi, devidamente, reaberta vista dos autos a Impugnante (fls. 489 e 520), que se manifesta às fls. 521/572 sustentando o seguinte sobre este item do lançamento:

- em razão da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, o valor original do ICMS deste item do lançamento foi majorado;

- essa reformulação resultou em revisão de toda a apuração do percentual de créditos de ICMS aplicado no CIAP;

- o Fiscal refez todos os cálculos, alterando diversos critérios na apuração dos créditos (o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio);

- no primeiro momento, à época da lavratura do Auto de Infração, o Fiscal obteve o valor das operações a partir dos códigos de CFOPs de saídas e, posteriormente, no Termo de Rerratificação, adotou critério diverso, na medida em que obteve o valor das operações a partir dos códigos CSTs das notas fiscais de saída do período. Em outras palavras, esse critério fiscal de revisão ocasionou a exclusão de alguns valores que, inicialmente, integraram a composição das bases de apuração do percentual de apropriação de créditos, tais como: o valor do ICMS/ST, o valor das operações suspensas (CST 050), o montante das operações isentas internas e interestaduais (CSTs 040, 140 e 240);

- e que, apenas a título de esclarecimentos, o coeficiente é obtido pelo resultado da divisão do valor total das saídas/prestações tributadas pelo total geral das saídas/prestações, no que se incluem as não tributadas e as isentas;

- ao realizar tais ajustes, o coeficiente de creditamento é inferior ao que tinha sido estabelecido anteriormente pelo próprio Fisco, tendo como consequência a redução do crédito aproveitável e, inevitavelmente, a majoração do valor da glosa.

Após esses argumentos, sustenta a Impugnante que a alteração de ofício realizada pelo Fisco é nula de pleno direito, devendo ser cancelada, por ter ocorrido a decadência do direito de exigir o crédito tributário referente ao exercício de 2009 (todo o período autuado), bem como pela inviabilidade na alteração dos critérios jurídicos originários do Auto de Infração, nos termos das regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional em razão de erro de direito.

Argui, ainda, que eventual manutenção dos créditos complementares constituídos afrontaria os dispositivos do Código Tributário Nacional, bem como a exegese conferida pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a decadência.

Inicialmente, destaca-se não ter havido mudança de critério jurídico em relação a esse item do lançamento, pois, ao longo de todo o trâmite dos autos, as

exigências fiscais estiveram sempre respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades narradas no Auto de Infração originalmente formalizado.

Verifica-se que o Fisco, por meio de verificação fiscal nas informações do contribuinte de entradas, saídas e apuração do ICMS, efetuou a apuração do ICMS a ser apropriado relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, de acordo com o inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02 (CIAP "C"). Tal apuração resultou em estorno de crédito apropriado a maior no exercício de 2009 conforme demonstrado no Anexo 7 de fls. 492 (elaborado após a reformulação do crédito tributário).

Sabe-se que o "coeficiente de creditamento" é encontrado por meio da divisão do "valor das saídas tributadas" escrituradas no período (numerador), pelo "valor total das saídas" (denominador). É importante observar que a exatidão desse coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos dessa fração (numerador e denominador).

Em consonância com o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, a legislação tributária mineira que rege a matéria cuidou de estabelecer a forma de aproveitamento de créditos relativos a bens incorporados ao ativo permanente:

**Lei n.º 6.763/75**

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

.....  
§ 5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

.....  
4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

a.1) a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

a.2) a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

a.3) na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o creditamento de que trata esta alínea em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

a.4) além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio;

.....

### RICMS/02

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003):

"II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;"

.....

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original):

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original):

III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

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

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original):

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

“§ 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.

Verifica-se, portanto, tratar-se de previsão de forma própria de aproveitamento de crédito, em parcelas mensais e sucessivas, com utilização de instrumento específico para escrituração e apuração do montante a ser apropriado mensalmente no livro CIAP, modelo “C”.

Dispõe o Anexo V do RICMS/02, em seus arts. 204 e 206, sobre a escrituração do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP. Veja-se:

Art. 204. O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

.....

II - modelo C, relativamente ao contribuinte não obrigado ou não optante pela Escrituração Fiscal Digital.

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

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:

.....

II - modelo C: destina-se à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado relativo a bem do ativo permanente cuja entrada no estabelecimento ocorra a partir de 1º de agosto de 2000.

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo permanente será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

.....  
V - Quadro 3 - Demonstrativo da Apuração do Crédito a ser Efetivamente Apropriado:

- a) coluna Mês: o mês objeto de escrituração;
- b) colunas com os títulos:

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Tributadas e Exportação (1)	O valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês.
Total das Saídas (2)	O valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês.
Coefficiente de Creditamento (3 = 1 : 2)	O índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação pelo valor total das saídas e prestações, considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais.
Saldo Acumulado (Base do Crédito a ser Apropriado) (4)	O valor base do crédito a ser apropriado mensalmente, transcrito da coluna com o mesmo nome, do Quadro Demonstrativo da Base do Crédito a ser Apropriado.
Fração Mensal (5)	O quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos).
Crédito a ser Apropriado (6 = 3 x 4 x 5)	O valor do crédito a ser apropriado, encontrado mediante a multiplicação do coeficiente de creditamento, pelo saldo acumulado e pela fração mensal, cujo resultado deve ser escriturado na forma prevista neste Regulamento.

A vedação de utilização do crédito do imposto do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, encontra-se disciplinada no art. 70, §§ 7º e 8º do RICMS/02, *in verbis*:

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

.....  
§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

(Grifou-se).

Conforme se pode subsumir da norma legal reproduzida, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas, em cada período de apuração, por meio da proporção estabelecida pelo cálculo do coeficiente representado pelo percentual de saídas tributadas em relação às saídas totais, multiplicado pelo total de crédito apurado como saldo do CIAP.

Para validar ou não o procedimento da Fiscalização, necessário se faz a correta interpretação da norma legal que rege a matéria. Para tanto, há de se tomar como ponto de partida a redação do § 6º do art. 71 do RICMS/02, *in verbis*:

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

.....  
§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente entrados no estabelecimento até 31 de julho de 2000 forem utilizados na comercialização, industrialização, produção, geração ou extração de mercadorias que resulte em saídas isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, ou na prestação de serviços isentos, não tributados ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno proporcional dos créditos escriturados, observado o disposto no artigo 74 deste Regulamento.

Da análise das disposições legais retro, pode-se concluir com facilidade que a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade fim do estabelecimento, vale dizer, as operações e as prestações de serviços com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo permanente. No caso em exame, as receitas advindas das operações realizadas pela Autuada é que serão consideradas na elaboração do coeficiente de creditamento.

Dessa forma, as saídas contabilizadas como “não operacionais” não deverão ser consideradas no cálculo da proporcionalidade.

Ressalta-se, que esse é o entendimento que prevalece no âmbito na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), conforme se depreende

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 098/10, pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOLT/SUTRI/SEF), da qual se extrai o trecho a seguir reproduzido:

Consulta de Contribuinte nº 098/10

(...) Preliminarmente, impõe esclarecer que as aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, nos §§ 3º e 5º a 7º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

É importante ressaltar também a vedação expressa na legislação tributária quanto ao aproveitamento do imposto relativo à entrada de bem alheio à atividade do estabelecimento, conforme inciso III, art. 31 da Lei nº 6763/75, e art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 mencionado.

.....  
A imobilização de bens destinados ao ativo imobilizado, em regra, se dá por ocasião da sua entrada no estabelecimento, devendo a primeira fração de 1/48 do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente, conforme previsão do inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02.

.....  
Nos termos do § 8º do art. 70 do RICMS/02, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito relativo à entrada de bem do ativo permanente, a fração mensal de 1/48 deverá ser multiplicada pelo percentual das operações ou prestações tributadas em relação ao total das operações ou prestações realizadas no período.

**Para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc. Também não deverá ser incluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção pela Consulente na condição de substituta tributária.**

Já as mercadorias remetidas para depósito fechado ou armazém-geral somente deverão ser consideradas

quando da saída das mesmas do armazém-geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem, ou quando da transmissão da propriedade da mercadoria que permanecer depositada.

**No cálculo das operações tributadas deverão ser incluídas, conforme inciso II do § 9º do art. 70 do RICMS/02, as operações ou prestações destinadas ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.**

As operações realizadas ao abrigo do diferimento também serão computadas, pois, apesar de ocorrerem sem débito do imposto, são consideradas tributadas, uma vez que não se trata de desoneração do ICMS, mas de postergação do seu prazo de pagamento.

Em síntese, o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas” escrituradas no período (numerador da fração), pelo “valor total das saídas” (denominador da fração). É importante observar que a exatidão deste coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos desta fração (numerador e denominador).

De acordo com o estabelecido na norma relativa à escrituração do livro Controle de ICMS do Ativo Imobilizado – CIAP, no “valor das saídas” (numerador) devem estar compreendidas as saídas tributadas e as exportações.

Da mesma forma, devem ser também computadas as saídas para exportação no denominador do coeficiente de creditamento (saídas totais).

A Fiscalização elaborou, para cada mês objeto das exigências fiscais deste item da autuação, demonstrativos para apuração do coeficiente de creditamento, conforme Anexos 17 e 18 (fls. 495/506 e 507/515, respectivamente, após a rerratificação do lançamento), nos quais demonstra o valor do ICMS indevidamente apropriado pela Autuada.

O que se verifica por meio da demonstração detalhada da apuração do coeficiente de creditamento do ICMS, é que a Fiscalização observou todas as regras para apuração da fórmula, salvo em relação às operações de exportações quando da apuração do numerador do coeficiente de creditamento como será demonstrado a seguir.

Na apuração das operações tributadas/equiparadas (numerador do coeficiente de creditamento) foi utilizado o valor contábil de todas as operações e prestações de saídas e delas foi expurgado o valor das saídas “isentas” e “suspensas”, conforme se depreende das apurações constantes às fls. 507/515 – exclusão das operações com CSTs 040 (mercadoria nacional isenta), 050 (suspensão) e 140 (mercadoria isenta adquirida mercado interno) – coluna F ajuste.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também foi excluída (no denominador e no numerador) a parcela relativa ao ICMS/ST destacado nas notas fiscais emitidas no período, na hipótese de sua retenção pela Impugnante na condição de substituta tributária, conforme consta às fls. 495 - coluna K.

Como já mencionado, é objeto de questionamento da Impugnante que não há evidência da medida em que as operações de exportação ocorridas, conforme DAPIs por ela acostadas aos autos, foram consideradas na apuração do coeficiente.

Destaca-se que conforme se depreende das informações constantes das DAPIs acostadas pela Impugnante aos autos – Anexo 5, que houve no período autuado operações de saída a título de exportação nos meses de fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, novembro, dezembro de 2009 (vide operações de saída para o exterior conforme excertos das DAPIs acostadas às fls. 323, 327, 331, 335, 339, 343, 347, 351, 355, 359, 363 e 367).

Como se infere dos demonstrativos acostados pela Fiscalização às fls. 495/506, para essas operações de exportação constam os seguintes CSTs:

- fevereiro: valor saídas para o exterior R\$ 112,23 (DAPI fl. 327) – **CST 040** – vide fls. 496 (distribuição por CST);
- março: valor saídas para o exterior R\$ 86,44 (DAPI fl. 331) – **CST 040** – vide fls. 497 (distribuição por CST);
- abril: valor saídas para o exterior R\$ 39,70 (DAPI fl. 335) – **CST 040** – vide fls. 498 (distribuição por CST);
- maio: valor saídas para o exterior R\$ 120,16 (DAPI fl. 339) – **CST 040** – vide fls. 499 (distribuição por CST);
- junho: valor saídas para o exterior R\$ 8.816,74 (DAPI fl. 343) – **CST 040 (R\$ 4,99) e CST 140 (R\$ 8.811,75)** – vide fls. 500 (distribuição por CST);
- julho: valor saídas para o exterior R\$ 23.000,00 (DAPI fl. 347) – **CST 040** – vide fls. 501 (distribuição por CST);
- agosto: valor saídas para o exterior R\$ 96,63 (DAPI fl. 351) – **CST 040 (R\$ 3,01) e CST 140 (R\$ 93,62)** – vide fls. 502 (distribuição por CST);
- novembro: valor saídas para o exterior R\$ 91,60 (DAPI fl. 363) – **CST 040 (R\$ 2,80) e CST 140 (R\$ 88,80)** – vide fls. 505 (distribuição por CST);
- novembro: valor saídas para o exterior R\$ 507,58 (DAPI fl. 367) – **CST 140** – vide fl. 506 (distribuição por CST).

Dessa forma, a Fiscalização ao excluir as operações com CSTs 040 (mercadoria nacional isenta) e 140 (mercadoria isenta adquirida mercado interno), – coluna F ajuste dos demonstrativos de fls. 507/515, indiscriminadamente, do numerador da fração do coeficiente de creditamento excluiu, indevidamente, as operações de saída para o exterior.



Assim, merece reparo a apuração do coeficiente de creditamento para que sejam incluídas no numerador da fração o valor das saídas para o exterior acima elencadas.

Tendo em vista que, ao majorar as exigências fiscais lançadas no Auto de Infração original (inserida somente após a diligência da Assessoria do CC/MG, em razão das alterações procedidas pela Fiscalização na apuração efetuada nesta irregularidade de nº 05 - Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 487/488, cuja notificação do Sujeito Passivo deu-se em 26/10/15 (fl. 520), já havia decorrido o prazo decadencial, as exigências fiscais após a alteração acima proposta devem ser limitadas aos valores mensais lançados anteriormente.

Para fins de apuração dos valores das operações de saída (campo "Total de Saídas" do livro CIAP, modelo "C"), (denominador do coeficiente de creditamento), considerou a Fiscalização apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, desconsiderando as saídas sob o regime da suspensão (CST 050), ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração, etc.

Dessa forma, verifica-se que ao serem excluídas apenas as operações suspensas (CST 050) restaram mantidas as operações de exportação (CSTs 040 e 140), únicas operações objeto de questionamento da Defesa.

Em seu levantamento, a Fiscalização apurou que o coeficiente utilizado pela Impugnante (1,00) era maior do que o correto, o que gerou aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) do crédito de ICMS de bens do ativo permanente. O excesso foi apurado de acordo com o disposto no inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02 e estornado, salvo em relação as operações de exportação de acordo com o mencionado acima, conforme demonstrado no Anexo 7 do Auto de Infração - AI (fl. 492), por meio da planilha "Demonstrativo de estorno de crédito CIAP - utilização incorreta do coeficiente ocorrência 01.004.010".

Depreende-se que o Fisco procedeu a glosa do crédito de ICMS com base na legislação, tendo apurado o percentual de crédito do imposto a ser aproveitado pela Impugnante nos termos do disposto no art. 70, § 8º, itens 1 a 3 do RICMS/02 (com a ressalva acima).

Fica demonstrado, assim, o valor do crédito de ICMS apropriado a maior pela Impugnante que foi objeto de estorno nos presentes autos.

Portanto, corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multas de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (limitadas aos valores mensais constantes do Auto de Infração original, em razão da decadência, conforme já abordado).

A majoração da penalidade pela constatação de reincidência será abordada em tópico específico.

### **Do Diferencial de Alíquotas**

Este item do lançamento trata da falta de recolhimento do diferencial de alíquota (diferença entre alíquota interna e a interestadual devido nas aquisições de

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

bens, oriundos de outras unidades da Federação e destinados a uso, consumo e/ou Ativo Permanente do estabelecimento), conforme demonstrado nos Anexos 3 (fls. 34/35) e 18 (fls. 84/224).

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

Em relação à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, devida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo/bens do ativo permanente, a infração resta bem caracterizada no Auto de Infração e encontra sustentação no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75.

A matéria encontra-se regulamentada no RICMS/02, no art. 1º, inciso VII, art. 2º, inciso II e art. 43, inciso XII da Parte Geral.

Ao tratar da alíquota do imposto, o RICMS/02 assim regulamenta a questão:

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

.....  
§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

.....  
Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

.....  
XII - na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do adquirente, a base de cálculo sobre a qual foi cobrado o imposto na origem;

As exigências fiscais compreendem o período de janeiro a dezembro de 2009, e os produtos ou serviços para os quais se exige o imposto devido pela diferença de alíquota são aqueles descritos no Anexo 3 - fls. 34/35, com lançamento de valores na coluna “diferença de alíquota de ICMS a recolher”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acresça-se que a Impugnante não trouxe aos autos qualquer comprovação de que efetuou o pagamento de tal imposto.

Assim, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Das Multas Aplicadas**

Sustenta, também, a Impugnante que houve cobrança de penalidades em duplicidade.

Contudo não assiste razão à Impugnante, pois a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal (por deixar de recolher imposto devido). Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, concernente ao aproveitamento indevido de créditos do imposto:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....  
XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;  
.....

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada encontra respaldo na legislação mineira e também em decisões judiciais. Cita-se, por exemplo, a Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A multa isolada foi corretamente majorada em razão da constatação de reincidências, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, em 100% (cem por cento):

Art. 53. ....

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Da análise dos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pelo Fisco às fls. 23/38 e das informações constantes do relatório fiscal (fls. 25/26), constata-se que as autuações que fundamentaram as citadas majorações foram as seguintes:

- PTA n.º 01.000148340-21, Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, decisão irrecorrível publicada em 11 de maio de 2006 (Acórdão n.º 17.411/06/3ª);

- PTA n.º 01.000157338-48, Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, decisão irrecorrível publicada em 06 de setembro de 2008 (Acórdão n.º 18.086/08/2ª).

A Impugnante argui que a reincidência não se aplica no presente caso, tendo em vista que nos precedentes citados o que se discutia era o aproveitamento indevido de créditos de ICMS por motivos diversos dos que sustentam a presente autuação.

No entanto, tal entendimento não procede à luz da legislação que rege a reincidência conforme dispositivo legal acima mencionado.

Conforme documentos acostados pela Fiscalização, as autuações que embasaram a constatação de reincidência resultaram na aplicação da penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, idêntica à penalidade aplicada na presente autuação.

A reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Observa-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infração cometida, como defendido pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, estará caracterizada a reincidência, observadas as demais condições estabelecidas no § 6º já mencionado.

Não há neste lançamento majoração da multa de revalidação como se pode perceber da análise dos demonstrativos que compõem o Auto de Infração, especialmente o Anexo 1 - Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 30), e dos Demonstrativos do Crédito Tributário de fls. 22 e 445/446 (este efetuado em razão de reconhecimento/pagamento parcial do crédito tributário).

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não podem ser analisadas por este Conselho por expressa vedação legal constante do art. 182, inciso I da Lei n.º 6.73/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam incluídos no numerador do coeficiente de creditamento os valores das operações de saída para o exterior, devendo, ainda, as exigências fiscais remanescentes relativas ao item 5 do Auto de Infração serem limitadas aos valores constantes da apuração inicial de fls. 43, em razão da ocorrência da decadência da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente à parcela das exigências fiscais que não constava do Auto de Infração original, nos termos do disposto no art. 173, inciso I do CTN, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, considerando o Termo de Rerratificação de fls. 487/488 e para que sejam incluídos no numerador do coeficiente de creditamento os valores das operações de saída para o exterior. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo Leal Griz e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Derec Fernando Alves Martins Leme e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

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

Acórdão:	21.953/16/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000252088-94	
Impugnação:	40.010137472-82	
Impugnante:	Holcim (Brasil) S/A IE: 493073229.00-18	
Proc. S. Passivo:	Eduardo Pugliese Pincelli/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, 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.

Entendeu a maioria dos Conselheiros, corroborando o parecer da Assessoria desta casa, que deveriam *as exigências fiscais remanescentes relativas ao item 5 do Auto de Infração serem limitadas aos valores constantes da apuração inicial de fls. 43, em razão da ocorrência da decadência da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente à parcela das exigências fiscais que não constava do Auto de Infração original, nos termos do disposto no art. 173, inciso I do CTN.*

Nota-se que o item trata do lançamento de cálculo incorreto do coeficiente de creditamento de imposto, no livro “Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente” - CIAP, o que motivou o estorno da diferença entre os valores escriturados no CIAP e os apurados pela Fiscalização, de acordo com os Anexos 7, 17 e 18: Anexo 7: Demonstrativo de Estorno de Crédito CIAP – Utilização incorreta do coeficiente de creditamento (fl. 43); Anexo 17: Distribuição CFOP 2009 (mídia eletrônica de fls. 82); Anexo 18 (fls. 84/224): cópias de notas fiscais registradas no CIAP – 2009 e Páginas do livro Registro de Entradas 2009 extraídas da EFD.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento) em razão da constatação de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

O fato controverso da decisão se apoia na alteração do valor do crédito tributário resultante da diligência exarada pela Assessoria do CC/MG. Na oportunidade, o Fisco emitiu o “Termo de Rerratificação do Lançamento de Auto de Infração”, às fls. 487/488, alterando os índices dos coeficientes de creditamento do imposto relativo à aquisição de bens para o ativo permanente, o que resultou em aumento no valor do crédito tributário inicialmente exigido.

São estes os termos da diligência:

- 1) - Acoste aos autos demonstrativo contendo o detalhamento das exclusões por CFOP ocorridas na

apuração do coeficiente de creditamento do ICMS do Ativo Permanente, constante do Anexo 17 dos autos (Demonstrativo Distribuição 2009.xlsx - mídia eletrônica de fls. 82), em relação às saídas totais e tributadas, bem como a justificativa para tal exclusão, à luz da legislação de regência do imposto.

2) - Justifique as diferenças negativas encontradas ao se comparar os valores constantes da coluna “valor total” (saídas totais) do demonstrativo de apuração do coeficiente de creditamento e a base de cálculo do imposto (saídas tributadas) por CFOP, para todos os meses e CFOPs em que se constatar tal diferença.

Exemplo: CFOP 5101 - valor total das saídas no montante de R\$ 4.854.515,42 e base de cálculo (saídas tributadas) no montante de R\$ 5.048.235,62 (extraído da apuração relativa ao mês de janeiro de 2009, abaixo reproduzida).

O entendimento da maioria dos votantes converge para a impossibilidade do procedimento fiscal que agrega valor ao lançamento constituído, uma vez ultrapassado o interregno que norteia o direito de exigência do crédito tributário tendo em vista a decadência. Contudo, com as devidas escusas para interpretação diversa, penso não ser esta a melhor acolhida para a matéria sob enfoque.

Depreende-se das alterações no trabalho fiscal, o único e exclusivo ajuste nos parâmetros de cálculo do índice formador do coeficiente a aplicar sobre os créditos a apropriar pelas entradas de bens destinados ao ativo imobilizado. Não houve alteração no período e nem mesmo uma nova cobrança desconhecida do sujeito passivo, o que poderia caracterizar uma mudança do critério jurídico.

O próprio parecer da Assessoria deste Conselho, que serviu de parâmetro para os votos vencedores, confirma o exposto, como segue:

Inicialmente, destaca-se não ter havido mudança de critério jurídico em relação a esse item do lançamento, pois, ao longo de todo o trâmite dos autos, as exigências fiscais estiveram sempre respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades narradas no Auto de Infração originalmente formalizado.

Verifica-se que o Fisco, por meio de verificação fiscal nas informações do contribuinte de entradas, saídas e apuração do ICMS, efetuou a apuração do ICMS a ser apropriado relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, de acordo com o inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02 (CIAP “C”). Tal apuração resultou em estorno de crédito apropriado a maior no exercício de 2009 conforme demonstrado no Anexo 7 de fls. 492 (elaborado após a reformulação do crédito tributário).

Sabe-se que o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas tributadas” escrituradas no período (numerador), pelo “valor total das saídas” (denominador). É importante observar que a exatidão desse coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos dessa fração (numerador e denominador).

O lapso de discussão administrativa processual é exatamente o momento de aferição da correção da aplicação da legislação, da configuração dos valores que embasaram a constituição do crédito tributário e especialmente da busca da verdade, como corretamente foi o desígnio da diligência proposta pela Assessoria do CC/MG.

Observando, neste estágio processual, erros nos padrões utilizados pelo Fisco para a composição do coeficiente utilizado para o creditamento do ICMS incidente nas entradas de bens do ativo, tanto as partes, quanto os intervenientes legais da *lide*, tinham o dever de propor as correções, fossem elas para diminuir ou aumentar o valor do crédito tributário. O desiderato deve ser sempre o da justiça fiscal.

Ademais, há de ser considerado o efeito suspensivo à exigibilidade do crédito tributário previsto no art. 151, inciso III do CTN, a saber:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...)

Desse procedimento de vedação à cobrança do crédito tributário por força de dispositivo legal com justiça contido na legislação de regência, emana proteção ao sujeito passivo e, por consequência lógica, carrega efeitos que abarca também o sujeito ativo, na medida em que permite procedimentos de ajustamento e resguardo do crédito tributário com relação à prescrição e à decadência no concernente à essência do lançamento constituído.

Não se pode admitir que o legislador constituísse norma para suspender a exigibilidade da cobrança em relação ao Autuado e deixasse o ente autuante ao sabor dos prazos que lhe prejudicassem.

Assim, não havendo modificações na estrutura legalmente prevista para o lançamento mediante lavratura de Auto de Infração na forma do previsto no art. 142 do CTN, não há que se perquirir a ocorrência da decadência. Veja o que estabelece a legislação de regência:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

E, no mesmo capítulo do citado Codex, encontram-se disciplinados os fatos motivadores das possíveis alterações que ocasionalmente possam modificar o lançamento notificado ao sujeito passivo, veja-se:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

(...)

Não é outra a situação posta nos autos, a Assessoria deste Conselho ao analisar a constituição do crédito tributário e a impugnação da parte ofendida identificou: a) erro do sujeito passivo na apuração do coeficiente regulador do creditamento nas aquisições de bens para o ativo imobilizado, justificando a cobrança fiscal; e, b) equívoco na metodologia utilizada pela Fiscalização na apuração do mesmo coeficiente e por isto, a existência de diferença na quantificação do real valor devido, exarando a diligência que gerou uma reformulação no crédito tributário.

Repisa-se que a alteração do valor cobrado no item em nada alterou a ocorrência do fato gerador da obrigação ou a matéria tributável ou o sujeito passivo ou mesmo o período do levantamento inicial. E, uma vez seguidos os procedimentos regulamentares após a retificação do crédito tributário, também não houve cerceamento ao amplo e irrestrito direito de defesa.

Dessa forma, *data máxima vênia*, tenho por equivocada a parte da decisão que limita as exigências fiscais remanescentes relativas ao item 5 do Auto de Infração aos valores constantes da apuração inicial de fls. 43, em razão da ocorrência da decadência da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente à parcela das exigências fiscais que não constava do Auto de Infração original, de acordo com o art. 173, inciso I do CTN, conforme disposto na decisão.

Nesses termos, não concebo imperar a decadência sobre as alterações dispostas na reformulação do crédito tributário levadas a efeito às fls. 487/488 dos autos.

**Sala das Sessões, 07 de abril de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Conselheiro**